

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN GESTIÓN TRIBUTARIA



TRIBUTACIÓN DE EMPRESAS NO RESIDENTES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE, QUE PRESTAN SERVICIOS EN GUATEMALA A TRAVÉS DE PLATAFORMAS DIGITALES, CONFORME A LO DISPUESTO EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y EL LIBRO I DE LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTES EN GUATEMALA.



LIC. MARIO ROBERTO OCHOA MALDONADO

84 - 13847

GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2020

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN GESTIÓN TRIBUTARIA



**TRIBUTACIÓN DE EMPRESAS NO RESIDENTES SIN ESTABLECIMIENTO
PERMANENTE, QUE PRESTAN SERVICIOS EN GUATEMALA A TRAVÉS DE
PLATAFORMAS DIGITALES, CONFORME A LO DISPUESTO EN LA LEY DEL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y EL LIBRO I DE LA LEY DE ACTUALIZACIÓN
TRIBUTARIA, IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTES EN GUATEMALA.**

Informe Final del Trabajo Profesional de Graduación para la obtención del Grado Académico de Maestro en Artes, con base en el Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación, aprobado por Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

DOCENTE: LIC. MSc. CARLOS RONALDO LEMUS PEÑA



AUTOR: LIC. MARIO ROBERTO OCHOA MALDONADO

84 - 13847

GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2020

Páginas Institucionales

- a) **Nombres de los miembros de la Junta Directiva y de la Terna Evaluadora que practicó la evaluación de la presentación del Trabajo Profesional de Graduación (una página)**

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
HONORABLE JUNTA DIRECTIVA**

Decano: Lic. Luis Antonio Suárez Roldán
Secretario: Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal I: Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal II: Dr. Byron Giovanni Mejía Victorio
Vocal III: Vacante
Vocal IV: Br. CC. LL. Silvia María Oviedo Zacarías
Vocal V: P. C. Omar Oswaldo García Matzuy

**TERNA EVALUADORA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN DE
LA PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN
SEGÚN EL ACTA CORRESPONDIENTE**

Coordinador: MSc. José Rubén Ramírez Molina
Evaluador: MSc. Elder Hermelindo Fuentes García
Evaluador: MSc. Edgar Estuardo García Carranza

b) Acta de Evaluación del Trabajo Profesional de Graduación (una página)

 ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de San Carlos de Guatemala

ACTA/EP No. **1266**

ACTA No. GT-B-6-2020

De acuerdo al estado de emergencia nacional decretado por el Gobierno de la República de Guatemala y a las resoluciones del Consejo Superior Universitario, que obligaron a la suspensión de actividades académicas y administrativas presenciales en el campus central de la Universidad, ante tal situación la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas, debió incorporar tecnología virtual para atender la demanda de necesidades del sector estudiantil, en esta oportunidad nos reunimos de forma virtual los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el 25 de septiembre de 2020, a las 19:00 horas para practicar la **PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN del licenciado Mario Roberto Ochoa Maldonado, carné No. 8413847**, estudiante de la Maestría en Gestión Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Gestión Tributaria, en la categoría de Artes. El examen se realizó de acuerdo con el Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para optar al grado académico de Maestro en Artes, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado -SEP- de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado **"TRIBUTACIÓN DE EMPRESAS NO RESIDENTES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE, QUE PRESTAN SERVICIOS EN GUATEMALA A TRAVÉS DE PLATAFORMAS DIGITALES, CONFORME A LO DISPUESTO EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y EL LIBRO I DE LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTES EN GUATEMALA"**, dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue aprobado con una nota promedio de **setenta y nueve (79) puntos**, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: que el sustentante incorpore la recomendación de la Tema Evaluadora dentro de los **cinco (5) días hábiles** contados a partir del día siguiente de la presente fecha.

En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los veinticinco días del mes de septiembre del año dos mil veinte.


MSc. José Rubén Ramírez Molina
Coordinador


MSc. Elder Hermelindo Fuentes García
Evaluador


MSc. Edgar Estuardo García Arriaza
Evaluador


Lic. Mario Roberto Ochoa Maldonado
Postulante

Edificio S-11 Segundo Nivel Ciudad Universitaria Zona 12 Guatemala, Centroamérica Teléfono 2418-8524 sitio web www.postgrados-economicas.usac.info



**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**

ADENDUM

El infrascrito Coordinador del Jurado Examinador CERTIFICA que el estudiante: **licenciado Mario Roberto Ochoa Maldonado, carné No. 8413847**, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 5 de octubre de 2020.

(f) 

**Msc. José Rubén Ramírez Molina
Coordinador**

c) Autorización de impresión del Trabajo Profesional de Graduación (una página)

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
GUATEMALA, DIECISÉIS DE OCTUBRE DE DOS MIL QUINCE

Con base en el punto _____, inciso _____, subinciso _____, del Acta _____ - 2020 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el ____ de _____ de 2020, se conoció el acta de la Escuela de Estudios de Postgrado No. ____ - 2020 de _____ de la presentación de la Evaluación del Trabajo Profesional de Graduación, de fecha ____ de _____ de 2020 y el trabajo profesional de Maestría en Artes del Programa de Maestría Gestión Tributaria, denominado: "TRIBUTACIÓN DE EMPRESAS NO RESIDENTES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE, QUE PRESTAN SERVICIOS EN GUATEMALA A TRAVÉS DE PLATAFORMAS DIGITALES, CONFORME A LO DISPUESTO EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y EL LIBRO I DE LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTES EN GUATEMALA.", que para su graduación profesional presentó el _____, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAR A TODOS"

SECRETARIO

DECANO

Revisado

6) Agradecimientos.

A Dios:

Por demostrarme que cada día está conmigo y darme vida para enfrentar y finalizar este reto.

A mi esposa:

Lilian Patricia del Rosario Nájera Castañeda de Ochoa por su apoyo incondicional en todo momento, quien con su impulso me permitió tomar este reto y concluirlo.

A mis hijos:

Diego Roberto, Javier Andrés y Patricia Alejandra, por su comprensión y que este logro lo hagan suyo, para que sigan adelante y lleguen ser futuros profesionales.

A mi familia:

A mi madre por su cariño y amor. A mi padre (+) por su ejemplo, a mis hermanas y a toda la familia por las palabras de aliento recibidas, indispensables para lograr esta meta.

A mis amigos y colegas:

De la Superintendencia de Bancos por la orientación hacia el desarrollo profesional y demás amigos por la amistad, cariño y apoyo incondicional en mi vida y mi carrera.

A la Universidad de San Carlos:

Tricentenaria, casa máxima de estudios y sabiduría, a quien debo mi formación universitaria, por darme la oportunidad de obtener un título a nivel de Postgrado. En especial a la Facultad de Ciencias Económicas y a la Escuela de Estudios de Postgrado.

ÍNDICE

RESUMEN	i
INTRODUCCIÓN	v
1. ANTECEDENTES	1
2. MARCO TEÓRICO.....	10
3. METODOLOGÍA.....	28
3.1 Definición del problema	28
3.2 Delimitación del problema	29
3.3 Objetivos	29
3.4 Diseño	30
3.5 Método Científico Inductivo	31
3.6 Técnicas de investigación utilizadas.....	32
4. DISCUSIÓN DE RESULTADOS	35
4.1 DESAFÍOS DE LA TRIBUTACIÓN ANTE EL COMERCIO ELECTRÓNICO O ECONOMÍA DIGITAL	35
4.2 PLAN DE ACCIÓN BEPS – FISCALIDAD INTERNACIONAL DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO - OCDE- Y LOS DESAFIOS PRINCIPALES DE LA ECONOMÍA DIGITAL EN MATERIA DE POLÍTICA FISCAL.....	72

4.3	EL CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS -CIAT- Y LA ECONOMÍA DIGITAL.....	108
4.4	IMPUESTOS A LOS SERVICIOS DIGITALES EN PAÍSES DE AMÉRICA LATINA	124
4.5	TRIBUTACIÓN DE LOS SERVICIOS PRESTADOS A TRAVÉS DE PLATAFORMAS DIGITALES POR EMPRESAS NO RESIDENTES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN GUATEMALA.....	172
	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	204
	CONCLUSIONES:.....	204
	RECOMENDACIONES:	208
	BIBLIOGRAFÍA	210
	E-GRAFIA	211
	ANEXOS	217
	ÍNDICE DE CUADROS Y GRÁFICAS.....	219
	GRÁFICAS	231

RESUMEN

La Globalización o internacionalización de los servicios es la principal razón del auge del comercio electrónico denominado “e-commerce” o también conocido como economía digital. Con tan solo acceder a Internet, se ha logrado facilitar la comunicación de las redes sociales, las comunicaciones móviles, la web, los teléfonos inteligentes, tabletas, por mencionar algunos. Esto ha impactado en los hábitos de consumo y ha ido formando nuevos compradores o usuarios cada vez más exigentes.

Por el mismo desarrollo de la internet, permite ofrecer una gran variedad de servicios (plataformas digitales) tales como: descargas de música, películas, videos, creación de diseños gráficos, programas de gestión de proyectos y otros proporcionados por empresas multinacionales (EMN) extranjeras. Comercialmente, en la internet se observan algunos de los servicios que se ofrecen por estas empresa, en el caso de descarga de música tenemos a Netflix, Spotify, Deezer, Apple Music y otros; en el caso de diseños gráficos tenemos a Canva; servicios de creación de proyectos tenemos a Trello, Monday.com y otros.

Lo interesante del tema y que por ello fue objeto de estudio, se considera que se circunscribe en estos aspectos.

- Son servicios (intangibles) prestados en plataformas digitales, por empresas extranjeras y se les define como operaciones Transfronterizas.
- Los servicios se ofrecen en el territorio nacional; no obstante, estas empresas multinacionales no cuentan con oficinas ni ubicación física (establecimiento permanente). Además, de la prestación del servicio no hay documento, no se tributa y estos proveedores extranjeros no forman parte de la base tributaria.
- La fiscalización que lleva a cabo la Administración Tributaria en este tema, es limitada, por lo que repercute en los ingresos tributarios para el Estado.

Del efecto tributario que tienen estas operaciones transfronterizas al realizarse dentro del Territorio Nacional, es imperativo una reforma en las disposiciones legales aplicables, como la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta y puesto que

de alguna manera se establece la obligación de tributar en Guatemala, en donde se origina la renta y donde se prestan los servicios (renta territorial).

Por lo anterior, resulta importante resolver la siguiente interrogante: ¿De qué forma la Administración Tributaria podría incluir dentro de la base tributaria a todas aquellas empresas no residentes sin establecimiento permanente en Guatemala, que prestan servicios a través de plataformas digitales, y a su vez establecer mecanismos de tributación que permitan el pago y cumplimiento oportuno de las obligaciones tributarias a que se encuentran afectas?

Es imperativo establecer el mecanismo adecuado por el cual la Administración Tributaria, pueda percibir ingresos tributarios derivado de los servicios que se prestan a través de plataformas digitales, en el territorio nacional. Que permita determinar que: tales servicios constituyen el presupuesto del hecho generador; que tanto el beneficiario del servicio y las empresas multinacionales (EMN) extranjeras no residentes sin establecimiento permanente que lo proporcionan, sean considerados como sujetos pasivos, condiciones que deben quedar debidamente previstas en ley, reitero, mediante las modificaciones a las disposiciones legales tributarias vigentes, específicamente la del Impuesto Sobre la Renta contenido en el Decreto Número 10-2012 de la LAT, como también, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, contenido en el Decreto Número 27-92, ambos del Congreso de la República.

Para el desarrollo de la investigación se partió del tema problema anteriormente planteado, sobre el cual se estableció un objetivo general y objetivos específicos. Para ello se aplicó la metodología de investigación basado en el método científico inductivo, que requiere de un proceso lógico para recabar, documentar y analizar la información obtenida en la Internet y de consultas de algunas leyes tributarias, utilizados durante la investigación, para abordar y documentar temas relacionados sobre la acciones tomadas por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico –OCDE-, que con la emisión del documento denominado Plan de Acción contra la Erosión de la Bases Imponible y Traslado de Beneficios entre la Jurisdicciones, conocido como Plan de Acción

BEPS, que contiene 15 acciones, del cual interesa la Acción 1 Abordar los Retos de la Economía Digital, con el cual busca que los proveedores de servicios digitales o intangibles, tributen en el país donde prestan los servicios (rentas de origen). Además, de estas directrices establecidas por la OCDE, conocer las acciones que han seguido varios países de las medidas tributarias que han tomado respecto al Impuesto al Valor Agregado. Asimismo, un análisis de las disposiciones legales tributarias y su análisis en cuanto a que contemplen lo necesarios para que dichas empresas extranjeras no domiciliadas sin residencia permanente, tributen en Guatemala. Se acompaña a este tema, consultas realizadas a la Administración Tributaria, por el cual se obtuvo que existen ingresos por concepto de retenciones del Impuesto sobre la Renta sobre medios digitales.

De lo anteriormente realizado, se considera que los resultados más importantes obtenidos, fueron los siguientes:

- En Guatemala tanto la Ley del Impuesto al Valor Agregado como la Ley de Actualización Tributaria, no contemplan todos los elementos en cuanto a gestión del pago y control de los servicios prestados en plataformas digitales prestados en el territorio nacional, que constituyen rentas de fuente guatemalteca (Renta Territorial), obtenidas por personas no domiciliadas sin residencia permanente en Guatemala, que constituyen hecho generador para ambos impuestos; en consecuencia, están obligados al pago del impuesto correspondiente.
- La Ley de Actualización Tributaria, contenida en el Decreto Número 10-2012, contempla algunos aspectos sobre las rentas que obtienen las personas no domiciliadas sin residencia permanente en Guatemala, los cuales grava con una retención del 25%; por su parte, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, contenida en el Decreto Número 27-92, lo considera bajo la prestación de servicios, siendo el responsable de satisfacer el impuesto que se genere, el beneficiario del servicio si es que el que presta el servicio es un no domiciliado en el país. No obstante, ambas disposiciones legales, no son claras respecto de cómo debe tributarse, quien será el responsable de enterar el impuesto a la Administración Tributaria.

- Ante los desafíos de los servicios en plataformas digitales que se ofrecen en el territorio nacional, la Administración Tributaria de Guatemala debe promover cambios en las normativas tributarias del Impuesto sobre la Renta –ISR- y del Impuesto al Valor Agregado –IVA- o la incorporación de una nueva ley, en el cual quede contemplado adecuadamente los servicios en medios digitales como hecho generador, el sujeto pasivo, la base imponible, tipo impositivo; asimismo, la forma de su gestión, agente retenedor o de percepción a cargo de cobrar el impuesto, condiciones para realizarlo y como proceder con el pago del mismo, todos los aspectos necesarios para una adecuada tributación.
- Es necesario que la Administración Tributaria considere y evalúe las operaciones por la prestación de servicios a través de plataformas digitales en el territorio nacional, con el propósito de garantizar el cobro de los impuestos que generan estos servicios de bienes intangibles, toda vez que, de conformidad con las leyes analizadas, se cumplen los supuestos legales que materializan los hechos generadores, por lo que bien puede hacer valer su potestad tributaria antes estas empresas multinacionales extranjeras, que prestan sus servicios en Guatemala; así también, incorporar a dichas empresas a la base tributaria de contribuyentes.

Por lo anterior, se hace necesario indicar que se consideró relevante tratar este tema de investigación, no tanto por su novedad, sino porque hasta la fecha, no ha sido abordado por la Administración Tributaria, en espera que el presente constituya un aporte profesional y que, sea considerado por la Intendencia de Fiscalización con aprobación del Superintendente y del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, en la evaluación de la situación que presentan las empresas extranjeras que proporcionan servicios en plataformas digitales, tomando en cuenta que con la información recabada, deben formar parte de la base tributaria; en consecuencia, tendrá un impacto en los ingresos tributarios que percibirá el Estado, en beneficio de la sociedad guatemalteca, siempre y cuando sean utilizados adecuadamente, como también promoviendo la transparencia y la rendición de cuentas a través de buenas prácticas.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo profesional de graduación versó sobre la investigación del tema “Tributación de Empresas no Residentes sin Establecimiento Permanente, que prestan Servicios en Guatemala a través de Plataformas Digitales”, para ello en el Capítulo 4. Discusión de Resultados, se abordaron y desarrollaron varios temas, cinco en total, cuyo resumen se presenta a continuación.

En el Tema I trata sobre el “Internet desde su primera conexión hasta hoy”, siendo su génesis desde los inicios en el año 1957, que arrancó de un proyecto militar de los Estados Unidos, conocido como ARPA que son la siglas de la Agencia de Proyectos para la Investigación Avanzada (Advanced Research Projects Agency). Luego en el año 1969, recibe el nombre de ARPANET que son las siglas en inglés de Advanced Research Projects Agency Network, es decir, la Red de la Agencia de Proyectos de Investigación Avanzada, que consistía en mantener las comunicaciones en caso de guerra ante la situación de incertidumbre y temor que existía en ese momento. Posteriormente, pasó de las agencias militares a las universidades, cuyos científicos la utilizaron y desarrollaron, logrando en el año 1972, la integración de 50 universidades y otros centros de investigación, que estaban distribuidos por Estados Unidos, un año después, ARPANET establecía conexiones con otros países como Inglaterra y Noruega y fue en aumento de ordenadores conectados.

Ya en los años 80’s, aparecieron otras redes lo que, provocó el caos por la gran variedad de formatos de los computadores conectados; no obstante, una vez unificado y de su consolidación, aparece la internet. Este avance provocó el aparecimiento de las redes sociales, tal es el caso de Facebook, en el año 2004; así también, se da el auge del comercio electrónico conocido como e-commerce, impulsado con el aparecimiento de Amazon en el año 1997 y Alibaba en el año 2000, empresas que hasta hoy tienen una participación importante en dicho sector. Posteriormente, se toca el tema de la historia del comercio electrónico de sus comienzos y como en el año 1990, con el internet activo, su crecimiento toma auge, derivado de que en ese año los países más industrializados del mundo, integrantes del grupo denominado G7/G8, crearon la iniciativa de un mercado

global para pymes, esta plataforma tenía por objetivo aumentar el e-commerce entre las empresas de todo el mundo, lo cual funcionó.

El Tema II se refiere al “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, denominado plan de acción BEPS de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico –OCDE–”, trata sobre los estándares normativos que se centran en el establecimiento de normas destinadas a garantizar la neutralidad en el comercio transfronterizo y una fiscalidad más coherente en el comercio electrónico. Por ello en el año 2013, la OCDE junto a 19 países más la Unión Europea, denominado como los miembros del G-20, aunaron esfuerzos para la adopción del plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, denominado plan de acción BEPS, encaminado a garantizar que los beneficios se gravan en el lugar donde se realizan las actividades económicas que los generan y donde se crea valor. Dicho plan de acción contempla 15 medidas o «acciones», del cual la acción 1, señala que la economía digital es el proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación, denominado TIC, mejorando los procesos comerciales e impulsando la innovación en todos los sectores de la economía, lo que resulta una tarea ardua, delimitar y separar el radio de acción de la economía digital del resto de la economía a efectos fiscales. Acá es donde la OCDE, señala que tales servicios digitales deben tributar, lo cual en consenso con los países miembros de dicho organismo internacional, vienen aplicando desde hace varios años, y desde el 2017, en América Latina.

En el Tema III se toca el “Plan de acción BEPS – fiscalidad internacional de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico -OCDE- y los Desafíos Principales de la Economía Digital en Materia de Política Fiscal”, el cual se inicia conociendo en términos generales la naturaleza de dicho organismo internacional, que tiene como objetivo promover políticas que favorezcan la prosperidad, la igualdad, las oportunidades y el bienestar de las personas, y que en colaboración con gobiernos, responsables de políticas públicas y ciudadanos, trabajan **para establecer estándares internacionales** y proponer soluciones basadas en datos empíricos a diversos retos sociales, económicos y medioambientales, asesorando en materia de políticas públicas

y en el establecimiento de estándares y normas a nivel mundial en ámbitos que van desde la mejora del desempeño económico y la creación de empleo al fomento de una educación eficaz o ***la lucha contra la evasión fiscal internacional***.

Derivado de la globalización de la economía, fenómeno que ha beneficiado a las economías domésticas, ha acelerado su ritmo en el siglo XXI al amparo del desarrollo tecnológico, de la llamada “economía digital”, de las mejoras de las telecomunicaciones, del Internet, de la eliminación de barreras comerciales, de la apertura de fronteras que facilitan la migración del capital humano, todo esto da origen al proyecto de la OCDE denominado Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios entre las jurisdicciones, conocido como <Plan de Acción BEPS>, por sus siglas en inglés: Base Erosion and Profit Shifting, cuyos inicios datan en noviembre de 2012, y fue hasta julio de 2013 que se publica un plan de 15 acciones (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting) organizadas sobre tres pilares fundamentales:

- i) la coherencia del Impuesto sobre Sociedades a nivel internacional;
- ii) Una realineación de la imposición y la sustancia económica y
- iii) La transparencia junto con la seguridad jurídica y la predictibilidad.

Tras dos años de trabajo coordinado por un equipo de la OCDE, y tras un proceso de elaboración en el que recabaron opiniones y comentarios de las administraciones y del sector privado, tanto de la industria como de los despachos de abogados y resto de firmas de asesoría fiscal, sobre todas y cada una de las acciones propuestas, se presentó hasta el 5 de octubre de 2015 el paquete definitivo de medidas para llevar a cabo una reforma integral, coherente y coordinada de la normativa tributaria internacional y que fue discutido y aprobado por los ministros de Finanzas del G20 en su reunión del 8 de octubre en Lima, Perú.

Históricamente la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, denominada la OCDE, se ha preocupado por evitar la doble imposición fiscal, para lo cual su Modelo de Convenio de Doble Imposición es la base de la gran mayoría de

convenios bilaterales que existen en el mundo, así como también, ha marcado parámetros en el tema de Precios de Transferencia (Acciones 8, 9, 10 y 13) que buscan la distribución equitativa de la renta.

Es importante mencionar que el Plan de Acción BEPS, considera 15 acciones a ser consideradas por los miembros de la OCDE y del G20, para abatir precisamente la preocupación de BEPS: la erosión de la base tributaria a través del traslado de utilidades entre países. De estas acciones nos atañe la Acción 1 que versa sobre la “Economía Digital”, que consiste en identificar las principales dificultades que la economía digital plantea para la aplicación de tributos, directos e indirectos. En este sentido, se identifican los problemas que generan determinados modelos de negocios globales que articulan estructuras internacionales de explotación de activos intangibles con escasa sustancia económica.

La génesis del proyecto BEPS se encuentra en la acción 1, sobre la tributación de las empresas multinacionales (EMN) cuyo negocio es esencialmente digital y que ha puesto en el foco de atención el sistema de gravamen de las rentas empresariales, caracterizado por el ***principio de tributación por renta mundial*** en el estado de residencia. Posiblemente los redactores originales del artículo 7 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (beneficios empresariales) nunca contaron con la posibilidad, hoy cierta, de que ciertas empresas multinacionales pueden llevar a cabo modelos de negocio profundamente desmaterializados, y por tanto sin sustancia operativa en un sentido tradicional sujeta a gravamen en los países en que realizan actividad económica (la obtención de renta como hecho imposible).

La globalización económica tal y como se conoce hoy, ha puesto en cuestión el sistema internacional de sujeción tributaria de los beneficios empresariales. Desde el punto de vista económico la globalización aumenta exponencialmente, el papel de la empresa multinacional y por tanto su relevancia tributaria y social.

En el Tema III el tema “¿Qué es el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias –CIAT-?, que es un organismo internacional intergubernamental orientado a promover la evolución, aceptación social y el fortalecimiento institucional de las administraciones tributarias; fomentando la cooperación internacional y las acciones conjuntas en materia de intercambio de experiencias y mejores prácticas.

En este tema se abordan varias publicaciones entre los años 2018 al 2020, en su página web, relacionadas con el comercio electrónico, economía digital o e-commerce, cuyas operaciones se les denomina como transacciones transfronterizas, comunicadas y a disposición de las Administraciones Tributarias y público en general, interesado en el tema.

En dichas publicaciones hace mención del Plan de Acción BEPS de la OCDE, como también que el 23 de octubre de 2018, se publicó que ambos organismos la OCDE y el CIAT, unen sus fuerzas para promover sistemas fiscales más sólidos, por lo que firmaron un Memorando de Entendimiento conocido como –MoU-, por sus siglas en inglés “Memorandum of Understanding”, para continuar su cooperación hacia la promoción de sistemas y administraciones tributarias justas y eficientes para fortalecer y modernizar las estructuras administrativas tributarias internacionales.

El CIAT es un socio fundamental para la OCDE en temas tributarios, por lo que demuestra el compromiso de fortalecer las capacidades de los países miembros del CIAT en la lucha contra la evasión y el fraude fiscal. Estos problemas siguen creciendo en importancia y los esfuerzos conjuntos ayudan a las Administraciones Tributarias de los países de la región a enfrentar los desafíos tributarios internacionales emergentes.

Luego en el Tema IV Impuestos a los Servicios Digitales en Países de América Latina, trata sobre los retos para gravar la economía digital o comercio electrónico en los países de la región, tomando de referencia el Plan de Acción BEPS, específicamente la Acción 1 Economía Digital.

Ante esta situación, actores internacionales como el G-20, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y el Fondo Monetario Internacional (FMI) han remarcado en la agenda de los países la urgencia de determinar una mecánica adecuada para gravar estas operaciones, tanto para efectos de los impuestos a las rentas (ISR) como para el consumo (IVA), por lo que los países han apresurado medidas con el objeto de que los beneficios que se obtengan se graven en donde tienen lugar las actividades económicas y se crea valor (renta mundial). Lo anterior ha traído un sinnúmero de debates, ya que es difícil determinar dónde se genera el valor y qué se puede considerar como la generación del mismo. Estas son algunas propuestas:

1. Gravar con el IVA dichas operaciones.
2. Imponer un gravamen sobre los ingresos obtenidos por las plataformas digitales que enajenan bienes, prestan servicios o actúan como intermediarios de dichas operaciones en una determinada jurisdicción.

Al respecto, con base a publicaciones de la información de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe –CEPAL- y del Banco Interamericano de Desarrollo – BID-, se tomó la información del análisis de las medidas que han tomado o están por implementar varios países de América Latina, para gravar las operaciones o servicios en plataformas digitales.

De dicha información es importante resaltar que la CEPAL señala que, los avances en América Latina en materia de tributación de la economía digital son moderados. Puesto que solo 3 de los 16 países analizados aplican IVA a los servicios digitales (Argentina, Colombia y Uruguay) y otros están en vías de hacerlo (Chile, Costa Rica y Paraguay).

Sugiere que los demás países también hagan esfuerzos por avanzar en esta materia, siguiendo las prácticas recomendadas internacionalmente. Ello requerirá, en la mayor parte de los casos, modificar la legislación interna para que los servicios suministrados por empresas no residentes queden alcanzados por el IVA y, al mismo tiempo, diseñar procedimientos administrativos para asegurar una recaudación efectiva. En esta línea,

se sugiere adoptar la recomendación de la OCDE, en cuanto a diseñar un sistema simplificado para la incorporación de las empresas no residentes al registro de contribuyentes del IVA, de forma tal que sean esas empresas las encargadas de declarar y pagar el IVA por los servicios que suministran a los consumidores finales de cada país.

Las iniciativas en materia del impuesto a la renta en la región son todavía más escasas que en el caso del IVA. No obstante, en este caso no hay consenso respecto de la necesidad de tomar medidas provisionales en tanto no haya una solución global consensuada a nivel de la comunidad internacional

En el caso de México se debate un proyecto de ley similar al de la Unión Europea –UE-, que consiste en la aplicación de una tasa del 3% sobre los ingresos brutos por la realización de publicidad dirigida a ciudadanos mexicanos o residentes en el país a través de una interfaz digital, servicios que permitan localizar e interactuar con los usuarios para la entrega de bienes o servicios y la transmisión de datos recopilados de los usuarios que haya sido generada por las actividades anteriores.

Por último en el Tema V Tributación de los Servicios Prestados a Través de Plataformas Digitales por Empresas no Residentes sin Establecimiento Permanente en Guatemala, se hace un análisis de los aspectos normados en la normativa tributaria, en especial en la Ley de Actualización Tributaria, contenido en el Decreto Número 10-2012, y en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, contenido en el Decreto Número 27-92, ambos del Congreso de la República. Para ello se consideran los aspectos normados en relación a los servicios prestados a través de plataformas digitales, concluyéndose en lo siguiente:

En la LAT considera lo siguiente:

- Que toda renta que perciba una persona no residente sin residencia permanente, está sujeta a retención con carácter definitivo, de acuerdo al tipo de renta o servicio que presta.

- La ley no establece claramente como hecho generador que se encuentran gravados los servicios prestados en plataformas digitales, concepto que la Administración Tributaria deben incorporar dentro de la normativa.
- Detallar los tipos de servicios que se ofrecen a través de plataformas digitales, como hecho generador del impuesto, tipo impositivo de retención que le será aplicable.

En la Ley del IVA se considera lo siguiente:

- Al tratarse de un servicio prestado en territorio nacional por un no domiciliado en Guatemala (quien para efectos del Impuesto Sobre la Renta se denomina “No Residente”), corresponderá al beneficiario del servicio en Guatemala, enterar el Impuesto al Valor Agregado que corresponda a la Administración Tributaria, tal como lo instruye la citada ley.
- Por el servicio prestado, debe considerarse que tipo de documento debe presentar la empresa multinacional extranjera derivado de los servicios que presta en el territorio nacional que amparen y sean aceptados como respaldo para sus usuarios derivado del suministro de servicios audiovisuales, publicidad en línea y otros.
- Los pagos se realizan mediante operaciones de tarjetas de crédito, lo cual facilita dichas transacciones, tomando en cuenta que es un mecanismo que facilita las operaciones entre consumidores y proveedores de servicios. Además, de que dichas empresas multinacionales no cuentan con una representación en Guatemala.
- Existe el criterio por la Administración Tributaria, que aplica la emisión de una factura por parte de la entidad no domiciliada o no residente; sin embargo, debe considerar que este mecanismo implementado aplica para las operaciones entre contribuyentes dentro del ámbito del territorio nacional. Además, tanto la Ley del

IVA y su reglamento no amplían o disponen aspectos específicos para operaciones con empresas multinacionales no domiciliados o no residentes en el país.

- La Ley del IVA, no contempla mecanismo adecuado para que estas empresas multinacionales tributen bajo dicho concepto, cuando realicen operaciones con una persona llámese beneficiario sea éste un contribuyente o consumidor final, ni la forma de enterar el impuesto correspondiente al Estado.
- La Administración Tributaria debe evaluar si este tipo de operaciones es necesario gravarlos con un impuesto indirecto como lo es el Impuesto al Valor Agregado, debiendo considerar el realizar los cambios correspondientes y necesarios, para adecuar primero la definición del término servicios a través de medios digitales, servicios digitales o cualquier otro, el hecho generador, forma o mecanismo adecuado para que se tribute y sobre todo, la facilidad para cumplir con la obligación tributaria, que permita su adecuado cumplimiento.

Al analizar la normativa tributaria guatemalteca anteriormente mencionada, se realizaron consultas a la Unidad de Información Pública de la SAT –UIPSAT-, sobre los ingresos tributarios de personas individuales o jurídicas no residentes sin establecimiento permanente en Guatemala, durante los años 2017 al 2019, por tipo de actividad y monto total recaudado; específicamente por concepto de servicios en medios digitales pagados a Netflix, Spotify, Deezer, Canva, Apple Music, Amazon Prime y otros.

De las respuestas recibidas de la Intendencia de Asuntos Jurídicos, Departamento de Consultas, Unidad de Información Pública de la SAT, contenidos en los **Anexos 1 y 2**, en la primera respuesta se obtuvo lo siguiente:

- Según **Cuadro 7** “Recaudación por Retención de Rentas de no Residentes”, los ingresos para dichos años fueron de Q2,197; Q2,343.2 y Q2,509.3 millones respectivamente, para un total de ingresos en esos 3 años por Q7,049.50 millones de quetzales.

- Los rubros que reportan el mayor ingreso fueron los siguientes:
 - ✓ Dividendos, Utilidades, Ganancias y otros beneficios por Q2,278.90, que representa el **32.33%** del total de los ingresos;
 - ✓ Otras rentas no contempladas en las anteriores por Q1,284.50 millones, que representa el **18.22%** del total de los ingresos;
 - ✓ Asesoramiento científico, económico, técnico y financiero por Q791.10 millones, que representa el **11.22%** del total de los ingresos; y
 - ✓ Servicios de transporte de personas o carga por Q778.10 millones, que representa el **11.04%** del total de los ingresos;

De lo anterior, en la segunda consulta se solicitó información de los rubros o descripción de cuenta y desglosado de la recaudación de retenciones de empresas no residentes sin establecimiento permanente, derivado de la prestación de servicios en medios digitales, tales como Netflix, Spotify, Deezer, Canva, Apple Music, Amazon Prime y otros, como también, el monto recaudado nuevamente de los años 2017, 2018 y 2019, cuyo resultado fue el siguiente:

- Del **Cuadro 8** “Recaudación por Retención de Rentas de no Residentes a Medios Digitales”, los ingresos para dichos años fueron de Q19,2; Q24,7 y Q26,8 millones respectivamente, para un total de ingresos en esos 3 años por Q70,6 millones de quetzales.
- Los rubros que reportan el mayor ingreso fueron los siguientes:
 - ✓ Otras rentas no contempladas en las anteriores por Q59,8 millones, que representa el **84.7%** del total de los ingresos;
 - ✓ Transmisión o difusión de imágenes, sonidos en el país por Q5,6 millones, que representa el **7.9%** del total de los ingresos; y
 - ✓ Telefonía, transmisión de datos, Comunicaciones por Q1.6 millones, que representa el **1.6%** del total de los ingresos;

De esta información, es de resaltar que de los once (11) rubros reportados con recaudación por la Administración Tributaria, se estima que varios (6) no tienen relación con la información solicitada, siendo los siguientes:

- Servicios de transporte de personas o carga;
- Dividendos, utilidades, ganancias y otros beneficios;
- Suministros de noticias internacionales;
- Sueldos y salarios dietas, comisiones, bonificaciones y otras prestaciones;
- Regalías u otras retribuciones;
- Honorarios; y
- Asesoramiento científico, económico, técnico y financiero.

Además, del rubro más importante que corresponde a otras rentas no contempladas, se desconoce a qué tipo de ingresos corresponden.

Por último, en el **Cuadro 8** recibido, la Administración Tributaria hace la anotación que en los rubros descritos que muestran ingresos tributarios, fueron proporcionados en virtud de que aparece el nombre del prestador del servicio, o sea Netflix, Spotify, Waze, Facebook, Instagram, Google, Airbnb, Uber, Deezer, Canva, Amazon, Apple. No obstante, de lo ya mencionado en el análisis realizado de esta información, se considera que no se tiene certeza que efectivamente si éstos corresponden a los servicios que se prestan a través de plataformas digitales por entes no residentes sin establecimiento permanente.

1. ANTECEDENTES

Derivado de la globalización y de otros factores, la comercialización de servicios ha tomado un rumbo diferente, hoy por hoy se proporcionan por medio de plataformas digitales, lo que actualmente se conoce como comercio digital, comercio electrónico o e-Commerce, el cual se define como el desarrollo de actividades económicas a través de las redes de telecomunicaciones a nivel mundial. Guatemala no está ajena a esto, por el contrario participa dentro de ese mercado y es parte de ese número importante de consumidores. Con esta forma de economía es posible realizar procesos de comercialización de productos a nivel mundial, beneficiando a productores y consumidores, debido a la comunicación sin fronteras entre los agentes por medio de una red informática mundial (world wide web www) accesible por internet. En ese sentido, si se toma el ejemplo de los servicios que se prestan en una gran cantidad de hogares como consumidores de series televisivas, de películas, a través de teléfonos inteligentes conocidos como smartphones, tabletas y otros dispositivos, se logra escuchar todo tipo de música seleccionada, videojuegos, como resultado de estar conectados a la gran red informática mundial conocida como internet, cuya función es ordenar y distribuir la información que se encuentra en ella.

Las empresas que ofrecen tales servicios, tienen la característica de ser extranjeras, por lo tanto, no tienen presencia física en el territorio guatemalteco, punto muy importante e interesante, por lo que la legislación tributaria de Guatemala les define como empresas no residentes sin establecimiento permanente. En ese sentido, es relevante desde el punto de vista tributario, conocer cuál ha sido el desarrollo a nivel internacional sobre sí este tipo de servicios están sujetos al pago de impuestos, tales como el Impuesto al Valor Agregado, Impuesto sobre la Renta o cualquier otro impuesto que pudiera aplicar. Así también, si esta corriente de tributación ha sido adoptada en algunos países de Latinoamérica, estableciendo las consideraciones de potestad tributaria y de las medidas legales que tomaron ante el desafío de que tales empresas extranjeras se sometieran a su jurisdicción tributaria.

Por lo tanto, para lograr abordar cada uno de los aspectos anteriormente mencionados, se hace necesario tocar cada uno de los temas siguientes.

1.1 Comercio o economía digital en América Latina y el Caribe

Es necesario conocer cómo se da el auge de la economía digital y esto es a medida que las tecnologías digitales van permeando todas las actividades de nuestras sociedades, aumenta su importancia e impacto en los patrones de crecimiento económico, la inclusión social y la sostenibilidad ambiental. Luego de más de una década de políticas para impulsar un mayor acceso y uso de estas tecnologías, los países de América Latina y el Caribe han logrado avances significativos en lo relativo al acceso a servicios de telecomunicaciones y al uso de aplicaciones y redes sociales, así como a la implementación de políticas y programas de educación, salud y gobierno electrónicos y la aprobación de los marcos regulatorios correspondientes. No obstante, con fuertes rezagos respecto de las economías más desarrolladas. (CEPAL C. E., 2016, pág. 7)

El despliegue y la incorporación de las tecnologías digitales en las economías y sociedades de América Latina y el Caribe, al igual que en todo el mundo, solo se puede calificar como espectacular. En poco más de una década, a partir de 2003, se duplicaron con creces los usuarios de Internet, que ya alcanzaban al 54,4% de la población en 2015. (CEPAL C. E., 2016, pág. 11)

Estas tecnologías son plataformas de actividades como la comunicación, la información, el entretenimiento, *el comercio*, la prestación de servicios de educación, salud y gobierno, y más recientemente de sistemas complejos de producción. La economía mundial está cada vez más conectada y el avance de la digitalización es tal *que hoy la economía global es una economía digital*. En el año 2015, se estimaba que, en el mundo, 4.700 millones de personas eran suscriptoras únicas de telefonía móvil, que 3.174 millones de habitantes, equivalentes al 43,4% de la población, usaban Internet. Esta mayor difusión de las tecnologías digitales ha originado un incremento significativo del componente digital de los flujos globales entre los años del 2005 al 2013. El principal efecto de la digitalización ha sido su capacidad de transformar todos los flujos económicos al reducir

los costos de las transacciones y los costos marginales de producción y distribución. El impacto se produce mediante tres mecanismos:

- La creación de bienes y servicios digitales,
- La agregación de valor al incorporar lo digital en bienes y servicios en principio no digitales, y
- El desarrollo de plataformas de producción, intercambio y consumo. (CEPAL C. E., 2016, pág. 17)

El impacto económico de las tecnologías digitales, en particular Internet, ha sido objeto de estudios que evidencian su contribución positiva al crecimiento del PIB, la productividad y el empleo. Dada la masiva difusión de las tecnologías digitales debido al aumento sostenido del número de usuarios de Internet, el despliegue de redes de banda ancha que facilitan el consumo de aplicaciones multimedia, y el mayor uso de tabletas y teléfonos inteligentes, los usuarios reciben una oferta más amplia y diversificada de servicios y aplicaciones que dan respuesta a múltiples necesidades de información, comunicación, interacción y entretenimiento.

Así, con una tasa de adopción de teléfonos inteligentes del 37% de la población mundial, que se prevé que alcanzará al 60% en 2020, la actividad en Internet es cada vez más ubicua e intensa. En un segundo, en Internet se descargan más de 1.700 aplicaciones, lo que ha llevado a que a finales de 2014, el usuario promedio contara con alrededor de 60 aplicaciones. En el mismo lapso, se realizan más de 44.000 búsquedas en Google y más de 1.700 llamadas por Skype, se envían más de 2 millones de correos electrónicos, más de 300.000 mensajes por protocolo IP a través de WhatsApp y más de 8.500 tuitos, se efectúan más de 1.800 publicaciones en Tumblr y 50.000 en Facebook, se suben más de 1.900 fotos y se ven más de 98.000 videos en YouTube y **655 horas de video en Netflix**. (CEPAL C. E., 2016, pág. 20)

En 2014, las ventas de **comercio electrónico** superaron los 1,3 billones de dólares (casi un 2% del PIB mundial). Este crecimiento fue impulsado por un uso más intensivo de la publicidad en línea, la difusión en redes sociales, la automatización de procesos de recolección de datos (que permite la comparación de precios), la adopción de teléfonos

inteligentes por una creciente parte de la población y la mayor oferta de plataformas de este medio con alcance global o de carácter nacional. Dos países concentran la mayor parte del comercio electrónico mundial: China y los Estados Unidos, con el 55% de las ventas minoristas de Internet del mundo y plataformas líderes como Alibaba, e-Bay y Amazon. (CEPAL C. E., 2016, pág. 26)

Las plataformas de comercio electrónico están transformando el flujo de bienes y servicios, al reducir los costos de búsqueda y uniformar precios a escala mundial. Además, no solo favorecen:

- El comercio de la empresa al consumidor (B2C),
- Entre empresas (B2B) y
- Entre personas (P2P).

Acompañando su expansión en el mundo, la penetración de Internet en la región medida como el número de usuarios respecto de la población total, se duplicó con creces en nueve años, a partir del 2006, pasando del 20,7% al 54,4%. No obstante, en 2015 ese porcentaje continuaba siendo muy inferior al promedio de los países de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) que es el 79,6%. (CEPAL C. E., 2016, pág. 41)

Es importante mencionar que, en el documento La Nueva Revolución Digital, en el apartado “El comercio electrónico crecerá sostenidamente, pero desde una base reducida”, hace una proyección para el año 2018, indicando que, se espera que el monto de ventas del comercio electrónico en América Latina tenga un sostenido crecimiento entre 2014 y 2018, pasando de 63.000 millones de dólares a 87.000 millones de dólares. (CEPAL C. E., 2016, pág. 66)

Cabe mencionar que, en otro documento de la CEPAL, denominado Mercado Digital Regional, se realizan consideraciones para los años 2015, 2016 y para el año 2019. Para el año 2015, señala que las ventas globales de comercio electrónico minorista – incluido el comercio móvil, representaron el 7.4% de los gastos minoristas totales (1.671 billones de dólares). China y los Estados Unidos concentraron el 68% de estas ventas minoristas en Internet en el mundo, con plataformas líderes como Alibaba, e-Bay y Amazon. Para

el año 2016, el comercio electrónico en América Latina representó el 2.6% del comercio minorista, cuya penetración es baja en relación al resto del mundo. Por último, señala que el comercio electrónico crecerá sostenidamente a una tasa anual del 22% entre los años 2016 y 2019. (CEPAL e. 2., 2018, pág. 2).

1.2 Desafío de la tributación del comercio o economía digital como propuesta por la Organización para el Desarrollo Económico –OCDE-

Sobre los desafíos de la tributación del comercio electrónico, es importante hacer referencia al documento que contiene el resumen de la implantación del marco tributario de la Conferencia Ministerial de Ottawa de 1998, sobre la tributación fiscal y comercio electrónico, a cargo del Comité de Asuntos Fiscales (siglas en inglés CAF) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico –OCDE-, que señala de la publicación del Marco Tributario, el cual fue recibido con beneplácito por los ministros y el sector empresarial, que desde entonces es aceptado por la mayoría de países como una sólida base para proseguir con el trabajo sobre la tributación fiscal del comercio electrónico. La OCDE, en colaboración con otras organizaciones internacionales, recibió en Ottawa los votos de confianza para coordinar y continuar llevando a cabo este trabajo. En Ottawa se acordó aplicar los siguientes principios de tributación, mismos que aplican las administraciones al comercio convencional en el sentido de: (OCDE O. P., 1998, pág. 3)

- ✓ Neutralidad: la tributación debe tratar de ser neutral y equitativa entre las formas del comercio electrónico y entre éste y el comercio convencional, evitando así la doble imposición o la no tributación involuntaria.
- ✓ Eficiencia: se deberían reducir al máximo los costos de cumplimiento para las empresas y para la administración.
- ✓ Certeza y simplicidad: las reglas fiscales deberían ser claras y fáciles de entender, de forma que los sujetos pasivos conozcan su situación.
- ✓ Efectividad y justicia: la tributación fiscal deberá producir la cantidad correcta de impuestos en el momento adecuado, reduciendo al mínimo las posibilidades de evasión y de evitación.

- ✓ Flexibilidad: los sistemas tributarios deberían ser flexibles y dinámicos para asegurar su evolución paralela a los avances tecnológicos y comerciales.

Estos estándares normativos se centran en el establecimiento de normas destinadas a garantizar la neutralidad en el comercio transfronterizo y una fiscalidad más coherente en el comercio electrónico. (FIGUEROA, 2018, pág. 27)

Posteriormente en el año 2013, la OCDE junto a 19 países más la Unión Europea, denominado como los miembros del G-20, aunaron esfuerzos para la adopción del plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, denominado plan de acción BEPS, encaminado a garantizar que los beneficios se gravan en el lugar donde se realizan las actividades económicas que los generan y donde se crea valor. Dicho plan de acción contempla 15 medidas o «acciones» que se estableció en ese entonces, desarrollar en el año 2014, una parte, y el resto en el año 2015. El Comité de Asuntos Fiscales (CAF) de la OCDE, reúne a 44 países en igualdad de condiciones (miembros de la OCDE, países del G20 y países en proceso de adhesión), ha aprobado un primer paquete de siete resultados que se hallan descritos en el Plan de acción y que se prevé implementar en 2014. El informe forma parte de estas medidas y es resultado directo de la Acción 1.

En el documento de informes finales del año 2015, sobre el Plan de Acción BEPS, se presenta un resumen que aborda cada una de las acciones y en el caso de la acción 1, señala que la economía digital es el proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación, denominado TIC, mejorando los procesos comerciales e impulsando la innovación en todos los sectores de la economía, entonces resulta una tarea ardua, si no imposible, delimitar y separar el radio de acción de la economía digital del resto de la economía a efectos fiscales. Sus modelos de negocio presentan algunas características potencialmente relevantes desde una perspectiva fiscal, tales como su movilidad, importancia de los datos, efectos de la red, la proliferación de modelos de negocio multilaterales. Entre los tipos de actividad analizados se incluyen diversas categorías: comercio electrónico, tiendas de aplicaciones, publicidad en línea, computación en la nube, plataformas participativas en

red, negociación de alta frecuencia y servicios de pago en línea. Es de indicar que, algunos de los modelos de negocio no generan problemas BEPS exclusivos y aislados, pero algunas características exacerban los riesgos de prácticas elusivas en este ámbito. En el mismo aborda algunos cambios como lo es definir lo relacionado al establecimiento permanente EP. (OCDE O. P., RESUMENES INFORMES FINALES 2015, 2015, pág. 6)

1.3 Acciones realizadas por algunos países en América Latina en la tributación del Comercio o Economía Digital.

Como parte de las reformas o medidas tributarias que han tomado algunos países, se puede encontrar información en el documento Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2019, preparado por la División del Desarrollo Económico de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), que describe las principales medidas adoptadas por algunos países frente a los retos de la digitalización de la economía, tanto de tipo legal como medidas administrativas. En el ámbito de las medidas de cambio legal, algunas ya fueron implementadas y otras que corresponden a proyectos de ley que están en etapa de discusión parlamentaria. En términos generales, se identificaron ocho países que han tomado algún tipo de iniciativas en materia de tributación de los servicios digitales, de un total de 16 países analizados. De esos ocho países, en cinco se han realizado modificaciones legales (Argentina, Colombia, Costa Rica, Perú y Uruguay), en dos hay proyectos de ley en trámite (Chile y México) y en uno se está trabajando en el diseño un procedimiento administrativo (Paraguay). Por otra parte, la mayor parte de las iniciativas se relacionan con la incorporación de los servicios digitales transfronterizos a la base gravable del IVA. Solo el Uruguay y Perú han modificado su legislación para gravar con impuesto sobre la renta algunos servicios digitales, en tanto que en México hay una iniciativa parlamentaria que también apunta en ese sentido.

1.4 Experiencia de la tributación del Comercio Digital en la Legislación Nacional

En la consulta realizada en el sitio web de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, <https://portal.sat.gob.gt/portal/criterios-institucionales/> sobre los criterios institucionales emitidos por dicha Administración Tributaria, durante los años del 2017

al presente año 2020, se estableció que el único documento que versa sobre el tema del comercio electrónico es el criterio institucional 2-2017, de fecha 13 de diciembre de 2017. Sin embargo, al conocer los antecedentes del mismo se logró establecer que el tema se circunscribe al reconocimiento como bien o servicio la compra venta por medios electrónicos de software y licencias informáticas. Del análisis sobre el tema, se confirma en el último punto romanos "V", el criterio o conclusiones a las cuales llegó la Administración Tributaria, al señalar que el software es un bien intangible por lo que deberán nacionalizarlo y pagar el impuesto al valor agregado de importación, para que tenga derecho al gasto por la amortización correspondiente de acuerdo a la Ley de Actualización Tributaria, contenido en el Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República.

Por la naturaleza de la contratación de servicios en medios digitales, se hace un breve análisis de los aspectos que consideran tanto la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 y en el Libro I del Decreto Número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, Impuesto sobre la Renta, ambos del Congreso de la República, estableciéndose lo siguiente.

En la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su artículo 2. hace una definición del término "Por servicio:", y luego en el artículo 3. en la parte del hecho generador considera la prestación de servicios prestados en el territorio nacional. En consecuencia, los contribuyentes afectos pagarán el impuesto con una tarifa del doce por ciento (12%) sobre la base imponible del servicio, tal como lo estipula el artículo 10. Tarifa única de la referida ley.

En el Libro I del Decreto Número 10-2012, del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, del Impuesto sobre la Renta, conforme lo regulado en el artículo 1., en cuyo objeto define que se decreta impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no en el país. Esto se complementa con el artículo 3., de la ley precitada, toda vez que establece que quedan afectas al impuesto todas las rentas obtenidas en el territorio nacional. Luego en

al artículo 7., de la misma ley, considera lo del establecimiento permanente de la persona individual o jurídica, aspecto que se menciona como información general, más no aplica considerando que las empresas que proporcionan los servicios en medios digitales son extranjeras y no tienen residencia permanente en Guatemala.

Por su parte el artículo 97. de la ley precitada, señala que constituye hecho generador del impuesto, la obtención de rentas gravadas de acuerdo con los hechos generadores establecidos en la ley, por los contribuyentes no residentes que actúen con o sin establecimiento permanente en el territorio nacional. Por lo tanto, quienes paguen dichas rentas responden solidariamente por el pago del impuesto, conforme el artículo 99., y deberán aplicar una retención sobre dichos pagos del tipo impositivo del veinticinco por ciento (25%), conforme el artículo 104. de la ley precitada, Tipos impositivos.

Como puede observarse, de acuerdo al análisis realizado de ambas normativas tributarias, se considera que contemplan como parte de sus hechos generadores la prestación de servicios, dentro de las cuales se pueden enmarcar los servicios cuya contratación y prestación se realizan a través de plataformas digitales.

Por lo tanto, se estima que se cuentan con los elementos para formalizar la consulta a la Administración Tributaria, por medio de la unidad de información pública, sí dentro de la recaudación tributaria de los impuestos tanto directos como indirectos, se incluye ingresos por concepto de servicios prestados a través plataformas digitales, como también establecer quién es el contribuyente responsable del pago de los mismos.

2. MARCO TEÓRICO

El Marco Teórico que se desarrollará a continuación, permitirá conocer las definiciones básicas necesarias para el entendimiento de los temas que se tratarán en los apartados de discusión de resultados, las conclusiones y recomendaciones, que se abordarán y forma parte del presente informe.

2.1 Internet:

Es un neologismo del inglés que significa red informática descentralizada de alcance global. Trata de un sistema de redes interconectadas mediante distintos protocolos que ofrece una gran diversidad de servicios y recursos, como, por ejemplo, el acceso a archivos de hipertexto a través de la web. Internet es un anglicismo que se forma por la abreviación del término International Network of Computers, que en español se podría traducir como Red Internacional de Computadoras, o también como Red de redes. En español, la palabra internet está considerada como un nombre propio.

La Real Academia Española (RAE), en su diccionario, admite que se escriba con o sin mayúscula inicial. De allí que, preferentemente, se utilice sin artículo, aunque en caso de usarlo, se recomienda el uso femenino (la), ya que el nombre equivalente en español vendría a ser 'red', que es femenino.

En ocasiones se utilizan los términos internet y world wide web (www o web) de forma indistinta, aunque técnicamente no tienen el mismo significado. Internet es el medio de transmisión que utiliza la *world wide web* o *www* (en español se suele utilizar el término web). De esta forma, uno de los servicios que Internet permite utilizar es la web, entendida como un conjunto de protocolos que permite el acceso a distancia de archivos de hipertexto (contenido con enlaces a otros textos). (SIGNIFICADOS, 2020, pág. 1)

2.2. Página web:

Es la unidad básica del World Wide Web, o simplemente la Web, como se le llama comúnmente. La Web está integrado por sitios web y éstos a su vez por páginas web. La gente suele confundir estos términos, pero un sitio web es en realidad un conjunto de páginas web. A manera de ejemplo, la Secretaría de Turismo en México cuenta con un

sitio web que se puede visitar a través de la siguiente dirección <http://www.gob.mx/sectur/> y cada tema (vínculo) que se puede consultar dentro de este sitio representa una página web. Una página de Internet o página Web es un documento electrónico adaptado particularmente para la Web, que contiene información específica de un tema en particular y que es almacenado en algún sistema de cómputo que se encuentre conectado a la red mundial de información denominada Internet, de tal forma que este documento pueda ser consultado por cualquier persona que se conecte a esta red mundial de comunicaciones y que cuente con los permisos apropiados para hacerlo. Una página Web tiene la característica peculiar de que el texto se combina con imágenes para hacer que el documento sea dinámico y permita que se puedan ejecutar diferentes acciones, una tras otra, a través de la selección de texto remarcado o de las imágenes, acción que nos puede conducir a otra sección dentro del documento, abrir otra página Web, iniciar un mensaje de correo electrónico o transportarnos a otro Sitio Web totalmente distinto a través de sus hipervínculos. Estos documentos pueden ser elaborados por los gobiernos, instituciones educativas, instituciones públicas o privadas, empresas o cualquier otro tipo de asociación, y por las propias personas en lo individual. (MILENIUM, 2020, pág. 1)

2.3 Página web, otra definición:

Una página web es una serie de archivos y conjunto de datos electrónicos (generalmente escritos en HTML) que permiten crear un documento que es visible utilizando un navegador de internet. Este documento puede contener textos, imágenes, videos, sonidos, archivos y demás elementos que en conjunto conforman la estructura de una página web. Este documento está adaptado para la World Wide Web (www.) que básicamente es una serie de conexiones mundiales a las que se puede tenerse acceso mediante una conexión a Internet. En pocas palabras es el mundo virtual en el que habitan las páginas web. (CUALHOST.COM, 2020, pág. 1)

2.4 Significado de HTML:

Quiere decir Hyper Text Markup Language, lo cual significa “lenguajes de marcas de hipertexto”, que se basa en un lenguaje de marcas para crear documentos que puedan ser distribuidos por Internet.

Es el lenguaje con el que se define el contenido de las páginas web. Básicamente se trata de un conjunto de etiquetas que sirven para definir el texto y otros elementos que compondrán una página web, como imágenes, listas, vídeos, etc.

Es un lenguaje de marcación de elementos para la creación de documentos hipertexto, muy fácil de aprender, lo que permite que cualquier persona, aunque no haya programado en la vida, pueda enfrentarse a la tarea de crear una web. (WEB.COM, 2001)

2.5 Diferencia entre página y sitio web:

Una página web es parte de un sitio web y es un único archivo con un nombre de archivo asignado, mientras que un sitio web es un conjunto de archivos llamados páginas web. Si lo comparamos con un libro, un sitio web sería el libro entero y una página web de ese sitio web sería un capítulo de ese libro. Sin embargo hay que destacar que en la actualidad el término “Página web” se ha convertido en la definición estándar para todo el conjunto, básicamente sitio web y página web se han convertido en sinónimos. (CUALHOST.COM, 2020, pág. 1)

2.6 ¿Para qué sirve una página web?:

Una página web sirve para que tengas presencia en internet, así de sencillo. Por supuesto que existen una enorme versatilidad en los usos y objetivos de una página web, pero lo más importante es que entiendas que una página web sirve para que existas en el mundo digital. Un sitio web puede crearse para que cumpla diversos propósitos como: medio de información, entretenimiento, educación, difusión de ideas, publicidad y marketing. (CUALHOST.COM, 2020, pág. 1)

2.7 Plataforma digital:

Son todos aquellos sitios de internet que almacenan información de una empresa y a través de la cual los usuarios pueden acceder a cuentas personales y detalles sobre la

empresa. Las plataformas digitales son ejecutadas por programas o aplicaciones cuyo contenido es ejecutable en determinados sistemas operativos, ya sean contenidos visuales, de texto, audios, videos, simulaciones, etc. Las plataformas digitales se han convertido en el canal de comunicación más importante de las empresas e instituciones ya que les permite llegar a una cantidad ilimitada de usuarios al mismo tiempo, agilizando los tiempos de respuesta, modernizando los procesos a fin de hacerlos más cómodos para el usuario y maximizando la productividad de sus recursos humanos. La necesidad actual de satisfacer la demanda de información y consultas por parte de los usuarios ha hecho de las plataformas digitales un medio casi imprescindible para las empresas, entidades, instituciones, organizaciones, redes, etc. A través de las plataformas digitales, el administrador puede gestionar y controlar el contenido así como crear sistemas de bases de datos que permitan al usuario ingresar a datos personales almacenados en dicha plataforma. Por ejemplo, cuando utilizas tu usuario y clave para ingresar al banco estás haciendo uso de la plataforma digital del banco, en la cual está almacenada tu información personal y que está codificada para que sólo tú puedas entrar. (RANKIA, 2019)

2.8 Comercio electrónico:

En pocas palabras, el comercio electrónico es solo el proceso de compra y venta de productos por medios electrónicos, como aplicaciones móviles e Internet. El comercio electrónico se refiere tanto al comercio minorista en línea como a las compras en línea, así como a las transacciones electrónicas. El comercio electrónico ha aumentado enormemente en popularidad en las últimas décadas y, en cierto modo, está reemplazando a los tradicionales tiendas de ladrillo y mortero.

El comercio electrónico le permite comprar y vender productos en un escala global, veinticuatro horas al día sin incurrir en los mismos gastos generales como lo haría con la ejecución de un tienda de ladrillo y mortero. Para la mejor combinación de marketing y la mejor tasa de conversión, una empresa de comercio electrónico también debe tener una presencia física; esto se conoce mejor como tienda de clic y mortero.

Si bien la mayoría de la gente piensa en el comercio electrónico como negocio a consumidor (B2C), hay muchos otros tipos de comercio electrónico. Estos incluyen sitios

de subastas en línea, banca por Internet, venta de boletos y reservas en línea, y empresa a empresa (B2B) transacciones.

Recientemente, el crecimiento del comercio electrónico se ha expandido a ventas usando dispositivos móviles, que comúnmente se conoce como 'e-commerce' y es simplemente un subconjunto de comercio electrónico. (PLATFORMS, 2020)

2.9 Economía digital:

Fenómeno revolucionario y abarcador impulsado por la convergencia de las comunicaciones, informática y contenidos que además crea una multimedia interactiva y una autopista de información. Son los procesos económicos, transacciones, interacciones y actividades basadas en tecnologías digitales, compuesta por tres elementos claves: a) Infraestructura digital como hardware, redes de conexión, software, plataformas, etc.; b) Procesos digitales de las empresas y c) Comercio digital que es la venta de bienes y servicios usando parcial o completamente el internet.

2.10 Plataforma digital:

Recursos digitales, incluyendo servicios y contenidos, que permiten interacciones creadoras de valor entre productores y consumidores.

2.11 Economía del internet:

Intercambios económicos basados en el internet, pero diferente de la economía digital en cuanto esta última no solo se limita al internet.

2.12 Tipos de Comercio Electrónico:

Se tienen los siguientes:

- ✓ Comercio electrónico B2B, es la abreviación de *business to business* (negocio a negocio), y es aquel en donde la transacción comercial se realiza entre empresas que operan en Internet, lo que quiere decir que no intervienen consumidores. Este tipo de comercio electrónico se realiza entre negocios online y suele ser muy común

cuando la tienda online vende al por mayor o distribuye componentes o materias primas, que serán luego utilizados por otras industrias.

- ✓ Comercio electrónico B2C, también conocido como business to consumer (negocio a consumidor), es el más conocido y es el que la mayoría de las tiendas online emplean. Es aquel que se lleva a cabo entre el negocio online o, en este caso tienda virtual, y una persona interesada en comprar un producto o adquirir un servicio.
- ✓ Comercio electrónico B2E, es la abreviación de la relación comercial business to employee (negocio a empleado) se centra principalmente entre una empresa y sus empleados. Este tipo de comercio electrónico está pensado para lo que se conoce como “clientes internos” y es muy común en grandes corporaciones que tratan con diferentes líneas de negocio, arropadas bajo la misma empresa matriz.

Una forma simplificada de ver el comercio B2E en tiendas que no pertenecen a megacorporaciones son las ofertas que la propia empresa puede ofrecer a sus empleados directamente desde su tienda online o portal de Internet, con descuentos atractivos que servirán de impulso para una mejora en el desempeño laboral.

- ✓ Comercio electrónico C2C, es cuando una persona ya no utiliza algún producto y busca ofrecerlo en venta, puede utilizar el comercio electrónico como medio para realizar esta transacción con otro consumidor. Este tipo se conoce como consumer to consumer (consumidor a consumidor).
- ✓ Comercio electrónico G2C, es cuando un gobierno municipal, estatal o federal permite que los ciudadanos realicen sus trámites en línea a través de un portal, se realiza el conocido comercio *government to consumer* (gobierno a consumidor), y se considera un tipo de comercio ya que se paga un trámite y se puede acceder a la información en línea en cualquier momento. (SHOPIFY, 2020)

2.13 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE):

Fundada en el año 1961, agrupa a 36 países miembros y su misión es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo. Dicha organización denominada OCDE, ofrece un foro donde los gobiernos puedan trabajar

conjuntamente para compartir experiencias y buscar soluciones a los problemas comunes. Trabajan para entender que es lo que conduce al cambio económico, social y ambiental. Medimos la productividad y los flujos globales del comercio e inversión. Analizan y comparan datos para realizar pronósticos de tendencias. Fijan estándares internacionales dentro de un amplio rango de temas de políticas públicas. (OCDE O. P., 2020)

2.14 BEPS y el Proyecto OCDE/G20:

Conocido como la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios o por sus siglas en inglés, BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden servirse las empresas multinacionales (EMN), con el fin de hacer “desaparecer” beneficios a efectos fiscales, o bien de trasladar beneficios hacia ubicaciones donde existe escasa o nula actividad real, si bien goza de una débil imposición, derivando en escasa o nula renta sobre sociedades. A tenor de la creciente movilidad del capital y de activos tales como la propiedad intelectual, así como de los nuevos modelos de negocio del siglo XXI, BEPS se ha convertido en un serio problema. (OCDE O. P., 2020, pág. 1)

Derivado de investigaciones, se puede mencionar que históricamente la OCDE se ha preocupado por evitar la doble imposición fiscal, para lo cual su Modelo de Convenio de Doble Imposición es la base de la gran mayoría de convenios bilaterales que existen en el mundo, así como también, ha marcado los parámetros en el tema de Precios de Transferencia que buscan la distribución equitativa de la renta. En este sentido, el 12 de febrero de 2013, la OCDE publicó un documento denominado “Addressing Base Erosion and Profit Shifting” (“BEPS” por sus siglas en inglés), el cual aborda la preocupación que existe entre sus países miembros y establece una “Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”. Podemos mencionar que el problema de erosión de base al que hace referencia dichos BEPS, no es un tema de violación de leyes, sino más bien se traduce en la utilización “agresiva” del marco tributario internacional derivado

de las transacciones que realizan algunas empresas multinacionales. Este documento señala que la legislación vigente en el periodo que se llevó a cabo el estudio permite manipular utilidades a través de estructuras jurídicas de derechos y obligaciones intangibles, reduciendo legalmente las utilidades en las entidades donde se llevan a cabo las actividades productivas.

El Plan BEPS es un ambicioso trabajo de “reparación” del sistema fiscal internacional que toma en cuenta la situación de las empresas multinacionales, fundamentalmente, pero que responde a la presión de determinados estados que consideran injustos los niveles de tributación de los que se vienen beneficiando las mismas en el actual contexto internacional. En seguimiento al documento BEPS, el 19 de julio de 2013 se publicó el “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting” que establece el Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Este Plan de Acción fue recibido de la siguiente forma por los líderes del G20 en su reunión del 5 y 6 de septiembre de 2013, en San Petersburgo: “Saludamos el nacimiento del proyecto BEPS de la OCDE y el G20 y pedimos a todos los países interesados que participen. Los beneficios deben ser gravados allí donde se desarrollan las actividades productivas y donde se crea el valor.”

El mencionado Plan de Acción establece 15 acciones a ser consideradas por los miembros de la OCDE y del G20, para abatir precisamente la preocupación de BEPS: la erosión de la base tributaria a través del traslado de utilidades entre países. De estas acciones mencionaremos únicamente la primera que tiene relación con el trabajo que se está desarrollando, el cual establece lo siguiente:

Acción 1: Economía Digital. Identificación de las principales dificultades que la economía digital plantea para la aplicación de tributos, directos e indirectos. En este sentido, se identifican los problemas que generan determinados modelos de negocios globales que articulan estructuras internacionales de explotación de activos intangibles con escasa sustancia económica.

Esta y el resto de acciones, están basadas en un calendario el cual señala que los primeros resultados serían en septiembre de 2014, para concluir un año después, o sea en septiembre de 2015. Sin embargo, estas acciones deberían reflejarse en Reformas Fiscales, en donde a través de la exposición de motivos, se señala que algunas de estas reformas, se apoyan en las recomendaciones generadas en el documento BEPS.

El pasado 6 y 7 de mayo del presente año, en reunión de la OCDE en París, se emitió el documento “Bringing the International Tax Rules into the 21st Century: Update on BEPS, Exchange of Information, and the Tax and Development Programme”, a través del cual se habla de los compromisos y avances que se tienen, y las expectativas de este, haciendo énfasis de la compleja agenda fiscal que tendrá en este 2014 la OCDE en este tema. (AYALA ROJAS, 2014)

2.15 Riesgos BEPS atribuidos a las Sociedades Tecnológicas:

El paquete BEPS ofrece un análisis detallado de la economía digital, incluyendo sus modelos de negocio y características claves. Mientras que la Economía Digital no genera cuestiones específicas de BEPS, algunas de sus características agravan problemas existentes. Éstos se han corregido mediante la modificación de la definición de establecimiento permanente, de las nuevas normas de traslado de beneficios, en concreto en lo relativo a los intangibles de difícil valoración y a las recomendaciones para fortalecer las normas denominadas “Sociedades Extranjeras Controladas”. Sobre la base de las Pautas internacionales de la OCDE sobre impuestos como VAT y GST, el paquete BEPS recomienda, a su vez, que el impuesto indirecto aplicado a las transacciones digitales pueda gravarse en el país en el que se encuentre el cliente y proporciona mecanismos consensuados para tal finalidad y de manera eficiente. (OCDE O. P., 2020, pág. 2)

2.16 Centro Interamericano de Administraciones Tributarias:

Se denomina como CIAT, es una organización que trabaja apoyando el esfuerzo de los gobiernos nacionales promoviendo la evolución, aceptación social y el fortalecimiento institucional de las administraciones tributarias; fomentan la cooperación internacional y

las acciones conjuntas en materia de intercambio de experiencias y mejores prácticas. Es un organismo internacional público, sin fines de lucro que provee asistencia técnica especializada para la actualización y modernización de las administraciones tributarias. Desde su creación en 1967 y hasta el momento, el CIAT agrupa a 42 países miembros y países miembros asociados, en cuatro continentes: 32 países americanos; cinco países europeos; cuatro países africanos y un país asiático. Angola, India, Marruecos y Nigeria son países miembro asociado. (CIAT, 2020)

2.17 Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–:

Entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios. (JURÍDICOS, 2017, pág. 10)

2.18 Tributos:

Son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. (CÓDIGO TRIBUTARIO, 2017, pág. 99)

2.19 Clases de Tributos:

Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras. (CÓDIGO TRIBUTARIO, 2017, pág. 99)

2.20 Impuestos:

Es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente. (CÓDIGO TRIBUTARIO, 2017, pág. 99)

2.21 Obligación Tributaria:

La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente. (CÓDIGO TRIBUTARIO, 2017, pág. 100)

2.22 Hecho Generador:

La existencia de las obligaciones tributarias, no será afectada por circunstancias relativas a la validez jurídica de los hechos o actos realizados constitutivos del hecho generador; o a la naturaleza del objeto perseguido por las partes al celebrar éstos, ni por los efectos que a ellos se les reconozca en otras normas legales, siempre que se produzcan efectivamente los resultados propios del presupuesto de hecho legal y no se trate de tributos documentarios. (CÓDIGO TRIBUTARIO, 2017, pág. 100)

2.23 Sujeto Activo:

Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo. (CÓDIGO TRIBUTARIO, 2017, pág. 101)

2.24 Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria:

Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable. (CÓDIGO TRIBUTARIO, 2017, pág. 101)

2.25 Obligado por deuda propia:

Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. (CÓDIGO TRIBUTARIO, 2017, pág. 103)

2.26 Impuesto sobre la renta:

Es el impuesto que se decreta sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país.

El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se determina de conformidad con lo que establece el presente libro. (TRIBUTARIA, 2017, pág. 182)

2.27 Categorías de renta:

Se gravan las siguientes rentas según su procedencia:

1. Las rentas de las actividades lucrativas.
2. Las rentas del trabajo.
3. Las rentas del capital y las ganancias de capital.

Sin perjuicio de las disposiciones generales, las regulaciones correspondientes a cada categoría de renta se establecen y el impuesto se liquida en forma separada, conforme a cada uno de los títulos de este libro.

Las rentas obtenidas por los contribuyentes no residentes se gravan conforme a las categorías señaladas en este artículo y las disposiciones contenidas en el título V de este libro. (TRIBUTARIA, 2017, pág. 182)

2.28 Ámbito de aplicación del impuesto sobre la renta:

Quedan afectas al impuesto las rentas obtenidas en todo el territorio nacional, definido éste conforme a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala. (TRIBUTARIA, 2017, pág. 182)

2.29 Residente:

Para efectos tributarios toda persona individual que ha permanecido en el territorio nacional más de ciento ochenta y tres días (183), con intereses económicos en el país. Así también las personas jurídicas que se hayan constituido conforme a las leyes de Guatemala, que tengan su domicilio fiscal en el país y que tengan su sede dirección en el territorio. (TRIBUTARIA, 2017, pág. 187)

2.30 Residentes temporales:

Se consideran residentes temporales, a los extranjeros que se les autorice permanencia en el país por el período de dos años, con el fin de dedicarse a cualquier actividad lícita en forma temporal. La permanencia temporal de un extranjero podrá prorrogarse por períodos iguales, excepto casos especiales calificados por el Ministerio de Gobernación. Los residentes temporales pueden realizar un trabajo remunerado o invertir en el país siempre que el capital sea producto de actividades lícitas. (SAT S. D., pág. 2)

2.31 Establecimiento permanente:

Se entiende que una persona individual, persona jurídica, organismo internacional, ente o patrimonio que se especifica en esta Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 1-98 del Congreso de la República, opera con establecimiento permanente en Guatemala. (OCDE O. P., CÓMO ABORDAR LOS DESAFIOS FISCALES DE LA ECONOMÍA DIGITAL, 2014, pág. 188)

2.32 Residentes permanentes:

Se consideran residentes permanentes a los extranjeros que previo cumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley de Migración, Decreto Número 95-98 del Congreso de la República de Guatemala. (SAT S. D., pág. 2)

2.33 Hecho generador de las rentas de no residentes:

Constituye hecho generador de este impuesto, la obtención de cualquier renta gravada según los hechos generadores contenidos en los títulos anteriores de este libro, por los contribuyentes no residentes que actúen con o sin establecimiento permanente en el territorio nacional.

También constituye hecho generador de este impuesto, cualquier transferencia o acreditación en cuenta a sus casas matrices en el extranjero, sin contraprestación, realizada por establecimientos permanentes de entidades no residentes en el país. (TRIBUTARIA, 2017, p. 240)

2.34 Contribuyentes no residentes:

Son contribuyentes del impuesto sobre la renta, las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios, no residentes en territorio guatemalteco, según las definiciones del presente libro, que obtengan ingresos gravados. (TRIBUTARIA, 2017, pág. 240)

2.35 Responsables y agentes de retención de no residentes:

Quienes paguen las rentas devengadas por los contribuyentes sin establecimiento permanente, o los depositarios o administradores de los bienes o derechos de los contribuyentes sin establecimiento permanente, responden solidariamente por el pago del impuesto correspondiente a las rentas que hayan pagado o a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o administración tengan encomendados, respectivamente. (OCDE O. P., CÓMO ABORDAR LOS DESAFIOS FISCALES DE LA ECONOMÍA DIGITAL, 2014, pág. 240)

Para los agentes de retención de acuerdo a la Ley de Actualización Tributaria (LAT), contenido en el Decreto 10-2012, no establece ningún procedimiento ni de notificación alguna; no obstante, bajo el imperio de la ley establece varios grupos.

El primero se encuentra establecido en el artículo 47 y los obligados son los que llevan contabilidad completa, entre ellos también, los organismos del Estado y sus entidades, las municipalidades y sus empresas, las asociaciones, fundaciones, partidos políticos, sindicatos, iglesias, colegios, universidades, cooperativas, colegios profesionales, los fideicomisos, contratos en participación, copropiedades, comunidades de bienes, sucursales, agencias o establecimientos permanentes de empresas o personas extranjeras y otras entidades que operan en el país. Estos deben efectuar retención cuando en la factura se exprese que se está sujeto a retención; excepto que el monto sea menor a dos mil quinientos quetzales, excluyendo el IVA.

El siguiente grupo se encuentra en el artículo 75, que incluye a los patronos, a los empleados o funcionarios públicos que pagan o acreditan remuneraciones a personas

residentes en el país, en relación de dependencia, lo cual no se amplía más, por no tener relación con el objetivo del presente trabajo.

Otro grupo, se establece en el artículo 86 al señalar que actúan y son responsables como agentes de retención los mismos contribuyentes establecidos en el primer grupo; sin embargo, para esta categoría no establece mínimo exento, por lo que siempre hay que retener, no importando el valor de la factura.

El último grupo o cuarta categoría, se refiere a que las rentas devengadas por los contribuyentes sin establecimiento permanente, o los depositarios o administradores de los bienes o derechos de los contribuyentes sin establecimiento permanente, los responsables y agentes de retención, serán solidariamente responsables del pago del impuesto correspondiente, cuya retención debe efectuarse en el momento en que se haga efectivo el pago, acreditamiento o abono bancario en dinero o en especie al beneficiario de la renta.

Muy diferente es el caso de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado, pues en el Decreto Número 20-2006, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, también conocida como la Ley Anti evasión, establece que la Administración Tributaria dará aviso de la activación como agente de retención. El contribuyente que lo desee puede solicitar autorización para actuar como tal y así mismo, se indica que el ente tributario puede nombrar a las personas que estime pertinente. Para el IVA, en todos los casos se notifica la resolución correspondiente.

2.36 Régimen del cálculo del impuesto para un no residente:

Los contribuyentes que obtengan rentas sin establecimiento permanente, tributan en forma separada por cada pago o acreditación total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre éstas. (TRIBUTARIA, 2017, pág. 240)

Con carácter general, las rentas que los contribuyentes obtengan sin establecimiento permanente en territorio nacional, la renta imponible correspondiente está constituida por el monto que le haya sido efectivamente pagado o acreditado en cuenta.

Asimismo, en el caso de los contribuyentes no residentes que obtengan rentas con establecimiento permanente situado en el territorio nacional, tributan por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento.

Para este caso, los no residentes que operen con establecimiento permanente, las disposiciones respecto de base imponible, tipo impositivo, período de liquidación y normas de gestión del impuesto, se determinan con arreglo a lo establecido en el Título II del Libro I de la ley de Actualización Tributaria que se refiere a las Renta de las Actividades Lucrativas. (SAT S. D., pág. 8)

2.37 Base imponible de rentas obtenidas sin establecimiento permanente:

Con carácter general, las rentas que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin establecimiento permanente en territorio nacional, la renta imponible correspondiente está constituida por el monto que le haya sido efectivamente pagado o acreditado en cuenta. (TRIBUTARIA, 2017, pág. 241)

2.38 Tipos impositivos para rentas de no residentes sin establecimiento permanente:

Los tipos impositivos aplicables a los pagos o acreditación de las rentas gravadas, dependiendo del origen de la renta pueden ser del 3%, del 5%, del 10%, del 15% y del 25%. Este último aplica a otras rentas gravadas que no se encuentran especificadas en los tipos impositivos anteriores. (TRIBUTARIA, 2017, pág. 243)

Se elaboró en **Cuadro 1** detalle que presenta la base impositiva que se aplicará para las diferentes rentas que se obtengan.

2.39 Retención para no residentes sin establecimiento permanente:

Las personas individuales, jurídicas, los responsables o representantes de entes o patrimonios obligados a llevar contabilidad completa, de conformidad con el Código de Comercio o este libro, que paguen, acrediten en cuenta bancaria o de cualquier manera

pongan a disposición de no residentes rentas, deben retener el impuesto con carácter definitivo, aplicando a la base imponible establecida, el tipo impositivo que le corresponde y enterarlo mediante declaración jurada a la Administración Tributaria, dentro del plazo de los primeros diez (10) días del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuó el pago o acreditamiento bancario en dinero. (TRIBUTARIA, 2017, pág. 243)

2.40 Ley del Impuesto al Valor Agregado:

Es el impuesto que se establece sobre los actos y contratos gravados por las normas de la presente ley, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la Dirección General de Rentas Internas. (JURÍDICOS C. D., 2017, pág. 307)

2.41 Definición por servicio:

La Ley del Impuesto al Valor Agregado lo define como la acción o prestación que una persona hace para otra y por la cual percibe un honorario, interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que no sea en relación de dependencia. (JURÍDICOS C. D., 2017, pág. 308)

2.42 Hecho generador del Impuesto al Valor Agregado:

El impuesto es generado por la prestación de servicios en el territorio nacional. (JURÍDICOS C. D., 2017, pág. 309)

2.43 Sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado:

El impuesto afecta al contribuyente que celebre un acto o contrato gravado por la ley. (JURÍDICOS C. D., 2017, pág. 311)

2.44 Otros sujetos pasivos del Impuesto al valor Agregado:

Es aquel contribuyente comprador, cuando el vendedor no esté domiciliado en Guatemala. (JURÍDICOS C. D., 2017, pág. 311)

2.45 Tarifa del Impuesto al Valor Agregado:

Los contribuyentes afectos a las disposiciones de esta ley pagarán el impuesto con una tarifa del doce por ciento (12%) sobre la base imponible. La tarifa del impuesto en todos los casos deberá estar incluida en el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios. (JURÍDICOS C. D., 2017, pág. 316)

3. METODOLOGÍA

Cualquier trabajo de investigación conlleva un producto final, este debe poseer coherencia en su contenido y ser el resultado de una equilibrada corresponsabilidad entre el problema seleccionado, su idónea descripción, los objetivos seleccionados y la metodología aplicada. Dicho de otra manera su relación con el contexto científico, el uso de métodos apropiados, una ética en la investigación, la discusión adecuada de los resultados, una claridad en la presentación, y algo muy importante, que constituya una contribución al conocimiento.

A continuación se describe los aspectos sobre el problema planteado objeto de estudio en el presente trabajo profesional y de la metodología que se aplicó, para recabar información y su análisis respectivo, misma que permitió arribar a las conclusiones y recomendaciones.

3.1 Definición del problema

En la actualidad, las entidades que prestan servicios a través de plataformas digitales en Guatemala, realizan actividades que están consideradas en la legislación, como hechos generadores de tributos; sin embargo, estas empresas no tributan y no forman parte de la base tributaria. Al estar excluidas, impacta de muchas maneras, por el lado de la recaudación impositiva del estado y por otro, transgreden la ley, al no cumplir con las disposiciones que las obliga a realizar el pago de los impuestos que corresponde.

Al considerar este problema resulta importante resolver la siguiente interrogante:

¿De qué forma la Administración Tributaria podría incluir dentro de la base tributaria a todas aquellas empresas no residentes sin establecimiento permanente en Guatemala, que prestan servicios a través de plataformas digitales, y a su vez establecer mecanismos de tributación que permitan el pago y cumplimiento oportuno de las obligaciones tributarias a que se encuentran afectas?

3.1.1 Punto de vista

Tributario o Fiscal.

3.2 Delimitación del problema

3.2.1 Unidad de análisis

Empresas no residentes en Guatemala

3.2.2 Ámbito geográfico

República de Guatemala, como también se considerará la experiencia en el tema tributario que aplican otros países de América Latina.

3.2.3 Período a investigar

Se considera dentro el período a investigar el comprendido de 1 de enero de 2017 a la fecha. Así como, la normativa tributaria vigente durante el período de estudio.

3.3 Objetivos

3.3.1 General

- Conocer las tendencias en los países de América Latina, sobre el método de tributación que se encuentran aplicando a las empresas residentes en el exterior, que ofrecen servicios en plataformas digitales; así también del impacto que tendrán los ingresos tributarios de Guatemala, al gravar ese tipo de servicios y de que dichas empresas no residentes sin establecimiento permanente, formen parte de la base tributaria.

3.3.2 Objetivos específicos

- Dar a conocer la forma en que operan las empresas no residentes en el país, que proporcionan sus servicios en plataformas digitales, los aspectos técnicos y tributarios que se deben considerar, para que tributen de una manera práctica facilitándoles su incorporación al sistema legal guatemalteco.
- Evaluar el régimen tributario que se adecue para las empresas no residentes en el país, que prestan los servicios transfronterizos en plataformas digitales
- Conocer algunas de las prácticas tributarias que aplican los países de América Latina, para las empresas residentes en el exterior, que prestan los servicios en plataformas digitales.
- Conocer las acciones que han llevado a cabo los diferentes países que ya cuentan con una normativa, cómo se encuentran regulados, controles que establecieron para la determinación de la base imponible, que tasa de impuesto les es aplicable y los resultados que obtuvieron, al incorporar al sistema tributario a las empresas que ofrecen servicios en plataformas digitales.

3.4 Diseño

El diseño de la investigación es no experimental, cuyo propósito se enfocó en responder las preguntas planteadas en la investigación a manera de cumplir los objetivos propuestos para el presente estudio.

Para su diseño se observaron fenómenos económicos tributarios sobre hechos ya ocurridos, dentro de su contexto natural, que luego fueron analizados, se consideraron las variables particulares, las cuales no fueron manipuladas porque ya se materializaron dichos eventos. Se recolectaron datos en un único momento para su análisis en un

periodo determinado de tiempo, el enfoque transversal exploratorio y descriptivo de los datos, dieron una respuesta al problema.

3.5 Método Científico Inductivo

De acuerdo con la problemática y de los objetivos planteados, se adoptó la metodología de investigación basado en el método científico inductivo, mediante el cual se obtienen conclusiones generales a partir de premisas particulares. Para ello se consultó información documental como también de internet, con base en el cual se recopiló, se seleccionó y se clasificó la información, posteriormente fue objeto de análisis, misma que se utilizó para documentar cada uno de los temas abordados; asimismo, las diferentes leyes que fueron consultadas, cuyos resultados se reflejan en el Capítulo IV Discusión de Resultados, como parte de la “Fase Indagadora”.

De la información que se recabó de las acciones y mecanismos implementados por varios países de América Latina, para lograr establecer el nexo legal para que los proveedores o bien empresas multinacionales extranjeras que ofrecen servicios a través de plataformas digitales, sean considerados sujetos pasivos, por medio de modificaciones o reformas a las disposiciones legales establecidas en el Impuesto al Valor Agregado, o de considerar la promulgación de una nueva ley, tal como el Impuesto a los Servicios Digitales, logrando así que tributen en el país donde se ofrecen los servicios (renta territorial), lo cual se comparó con lo dispuesto en las disposiciones legales tributarias de Guatemala, estableciéndose falencias para lograr el mismo propósito, lo cual se dejó reflejado en el Capítulo IV Discusión de Resultados en el presente trabajo profesional, esto como parte de la “Fase Demostrativa”.

Por último, los resultados en las fases anteriores quedaron divulgadas y expuestas, los cuales se reflejan tanto en el Capítulo IV Discusión de Resultados, como también, en la Conclusiones y Recomendaciones a las que se arribaron, en el presente trabajo profesional, esto como parte de la Fase Expositiva.

3.6 Técnicas de investigación utilizados

Para la documentación del trabajo realizado, se utilizaron los mecanismos para recolectar y registrar la información siguiente:

3.6.1 Técnicas de investigación documental

- Documental mediante la aplicación del sistema de sustentación documental a través del análisis de su contenido.
- Fuentes secundarias. Se realizaron consultas a diferentes normativas vigentes, sitios de internet organismos internacionales y otros, para la obtención de información.

3.6.2 Técnicas de investigación de campo

- Observación: hecha mediante el contacto directo con la información o documentación de estudio, consultas de información por medio de correo electrónico, videos sobre temas de tributación de otros países. Así también, consultas de documentos técnicos, publicaciones en medios electrónicos y resguardo de los mismos. Lectura de las normativas vigentes en Guatemala.
- Entrevista: Se llevó a cabo una plática con dos docentes de la Maestría de Gestión Tributaria de la Universidad de San Carlos, para conocer sus impresiones en este tema, específicamente el cuestionamiento si nuestra normativa considera como hecho generador los servicios prestados en plataformas digitales. Además, se contó con el apoyo de uno de ellos para llevar a cabo el análisis de las leyes del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto sobre la Renta, cuyo tema forma parte del apartado de la “Discusión de Resultados”, del presente trabajo profesional de graduación.

3.6.3 Instrumentos utilizados

- Consultas: Por considerar de importancia la información que posee la Superintendencia de Administración Tributaria, entidad conocida como la – SAT-, como ente encargado de ejercer la administración del régimen tributario y aplicar la legislación de la materia, se consideró solicitar información en relación con los ingresos tributarios provenientes de las operaciones realizadas por no residentes sin establecimiento permanente en Guatemala, por lo que se realizaron consultas a la Unidad de Información Pública de la SAT –UIPSAT-, las cuales versaron sobre lo siguiente: a) los ingresos tributarios de personas individuales o jurídicas no residentes sin establecimiento permanente en Guatemala; b) Información de los años 2017 al 2019, por tipo de actividad y monto total recaudado; c) información de los ingresos tributarios que se perciben por concepto de servicios en medios digitales por empresas no residentes sin establecimiento permanente como Netflix, Spotify, Deezer, Canva, Apple Music, Amazon Prime y otros, desglosado por tipo de actividad y monto total, conforme al artículo 1 de la Ley de Acceso a la Información Pública, contenido en el Decreto Número 57-2008 del Congreso de la República. (GUATEMALA, 2008, pág. 2)

Derivado de las consultas realizadas, las respuestas fueron emitidas por la Intendencia de Asuntos Jurídicos, Departamento de Consultas, Unidad de Información Pública de la SAT, las cuales se identifican bajo los expedientes siguientes:

- Expediente UIPSAT No. 1188-2020, Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1247-2020 del diecisiete de junio de 2020. (Ver **Anexo I**)
- Expediente UIPSAT No. 1460-2020, Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1507-2020 del veintiocho de julio de 2020. (Ver **Anexo II**)

En conclusión, se aplicó la metodología científica que se consideró adecuada, para recabar, clasificar y analizar toda la información que se obtuvo sobre el tema abordado

desde el punto de vista fiscal, en este caso en particular sobre la tributación de los servicios a través de plataformas digitales, que prestan las empresas multinacionales (extranjeras) no residentes sin establecimiento permanente en Guatemala, que fue el fundamento técnico científico utilizado para arribar a las conclusiones y recomendaciones correspondientes.

4. DISCUSIÓN DE RESULTADOS

Por la importancia que ha tomado en los últimos años el comercio electrónico o economía digital a nivel mundial, auge motivado principalmente por el acceso al internet que se realiza a través de plataformas digitales, por la incidencia o efecto tributario que tiene para los países o territorios en donde se desarrollan este tipo de operaciones y por el volumen que representan a nivel mundial, se consideró importante abordar el tema sobre las obligaciones tributarias que las empresas multinacionales del exterior (extranjeras), conforme a la legislación en materia tributaria deben cumplir, por lo que, a continuación se presentan los resultados que se obtuvieron del estudio, se la siguiente forma:

4.1 DESAFÍOS DE LA TRIBUTACIÓN ANTE EL COMERCIO ELECTRÓNICO O ECONOMÍA DIGITAL

4.1.1 COMERCIO ELECTRÓNICO

El comienzo del comercio electrónico data desde el año 1920 en los Estados Unidos, cuando aparece la venta por catálogo, lo cual revolucionó la forma de distribución tradicional. Ésta fue la primera forma de comprar sin antes ver físicamente el producto; funcionaba mediante fotos ilustrativas y permitía vender en zonas rurales de difícil acceso.



En el año 1960, Electronic Data Interchange crea el "EDI", un sistema que permitía a las empresas realizar transacciones electrónicas e intercambio de información comercial.

familia Bezos, ha llegado a ser uno de los comercios online más potente en el mundo y con el sueño de Jeff Bezos cumplido: “Convertirse en la tienda de todo”. Los ingresos de Amazon durante el año 2019, alcanzaron los 253.779 millones de euros, equivalente a USD 280.522 millones de dólares.



Otro grande del e-commerce que destaca es el imperio asiático de **Alibaba**, creado por el filólogo chino Jack Ma, apasionado de la película Forrest Gump, su empresa empezó en el año 2000, con un presupuesto de 50,000 dólares y 50 personas en plantilla y al día de hoy, siendo un conglomerado de empresas en el que destaca por ejemplo AliExpress, trabajan para Alibaba unas 50,000 personas aproximadamente. Alibaba Group obtuvo ingresos totales de USD56.200 millones de dólares, equivalente a 51.933 millones de euros, al cierre del año 2019.

Pero no solo de Amazon y Alibaba se nutre el e-Commerce mundial, a lo largo de los últimos años han surgido auténticos gigantes de la venta online, como **EBay**, uno de los primeros dominadores del sector gracias a su modelo C2C, del cual se hablará más adelante, la empresa alemana Zalando, con una importante cuota de mercado en moda y complementos, o rivales chinos de Alibaba que cada vez tienen más presencia en el exterior, como **JD.com**. En la actualidad, ya cualquier cosa es susceptible de ser comprada, vendida o alquilada a través de internet, ya sea alimentación, vehículos o casas.

Lo que debes saber:

En el año 1997: la compañía Dell supera el millón de dólares en ventas online.

2002: eBay compra PayPal y se populariza "la forma más rápida y segura de enviar dinero, realizar pagos en línea, recibir dinero o configurar una cuenta de comercio", lo que facilita las compras en comercios electrónicos. Esto secunda que el 5% de los usuarios conectados compran hoy algo por Internet.

2007: Apple lanza al mercado el iPhone, y un año más tarde Google hace lo mismo con su versión en Android, así nace una nueva, fácil, rápida y efectiva forma de acceder a las tiendas de comercio electrónico o e-commerce.

Es de indicar que, con la aparición del primer iPhone de la marca Apple, facilitó como anteriormente se indicó, el acceso a internet desde un dispositivo móvil y la aparición de nuevas tecnologías, el comercio electrónico fue adquiriendo cada vez más relevancia y cada vez más empresas fueron ampliando su negocio hacia el comercio digital.

2011: 8 de cada 10 personas posee un celular.

A lo largo de la historia el comercio ha evolucionado involucrándose en la simple actividad de pagar-recibir, aspectos tan importantes como ver, sentir, tocar y oler; aún no se alcanza el punto más alto del comercio en línea, pues siempre surgirán formas más efectivas y eficientes de intercambio de productos y servicios entre los seres humanos.

Sin duda, la principal razón por la que el e-commerce ha tenido tanto éxito es por la facilidad de llevarse a cabo con sólo acceder a Internet, mediante su surgimiento en las redes sociales, las comunicaciones móviles, la web, los teléfonos inteligentes y las tabletas, los que han modificado los hábitos de consumo y formado compradores cada vez más exigentes. Esta tendencia mejorará y se impondrá en un futuro no muy lejano, lo que obligará a las empresas a adaptarse bajo este nuevo hábito de consumo. (COLECTIVA, 2014)

4.1.2 LOS MODELOS DE NEGOCIO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO O ECONOMÍA DIGITAL

El comercio electrónico o economía digital comprende una serie de elementos tales como:

- internet,
- redes de banda ancha,
- hardware y software,
- digitalización de los procesos de negocios,
- nuevos modelos de negocio,
- grandes volúmenes de datos y otros.

Al parecer existe cierto consenso tal como lo señaló la OCDE en el año 2015, no es apropiado hablar de la economía digital como una categoría específica dentro de la economía tradicional, puesto que lo digital ha pasado a ser parte integral de todas las ramas de la economía. Para el presente caso se tomará más el término de economía digital, puesto que bajo esta forma lo conceptualiza y utiliza la CEPAL.

Para iniciar es necesario entender el concepto de economía digital, para ello es necesario describir el modelo del ecosistema de la economía digital planteado por la CEPAL en el año 2013, el cual consta de tres componentes principales que, según su grado de desarrollo y de complementación, determinan su grado de madurez en cada país, siendo los siguientes:

- la infraestructura de las redes de banda ancha,
- la industria de aplicaciones o de la Tecnología de la Información y Comunicación, más conocidas por sus siglas –TIC- (conjunto de tecnologías desarrolladas en la actualidad para una información y comunicación más eficiente), y
- los usuarios finales.

Estos elementos básicos como el de la infraestructura de redes de banda ancha constituyen la conectividad nacional e internacional, las redes de acceso local, los puntos de acceso público y la asequibilidad.

La industria de aplicaciones TIC incluye la oferta de software y hardware, pero también los procesos que esta oferta facilitan, como los procesos de negocios (por ejemplo,

servicios financieros, contables y de recursos humanos) y los procesos de conocimiento (servicios analíticos, de ingeniería y de investigación y desarrollo).

El último componente lo son los usuarios finales, que incluye a los individuos, las empresas y el gobierno, que son los que demandan las aplicaciones y servicios digitales en función de los beneficios que cada uno espera obtener. Las empresas esperan reducir sus costos, aumentar su participación de mercado y mejorar su productividad; el gobierno espera mejorar los servicios que presta a la comunidad y aumentar la transparencia; en tanto que los individuos aspiran a mejorar su calidad de vida.

Por otra parte, existen plataformas facilitadoras de la economía digital, que son las mega tendencias tecnológicas, también conocidas como la “tercera plataforma”, que incluyen:

- la movilidad,
- la computación en la nube,
- las redes sociales, y
- el análisis de grandes volúmenes de datos (*big data*).

Las redes sociales, potenciadas por el uso de diversos dispositivos móviles (tabletas, teléfonos inteligentes o relojes inteligentes) generan una enorme cantidad de información que procesada mediante herramientas de análisis de grandes datos produce insumos, a veces en tiempo real, para el diseño de estrategias productivas y de mercado. Cada vez más usuarios tienen acceso a estos dispositivos móviles, que se conectan a plataformas de computación en la nube, en donde se comparten recursos de procesamiento y almacenamiento de datos.

Existe también una base institucional, que corresponde a factores complementarios que inciden en el impacto que pueden tener las inversiones en TIC, como el entorno económico, la infraestructura, el capital humano y el sistema nacional de innovación.

Por último, el modelo plantea que la evolución y maduración del ecosistema de la economía digital genera impactos económicos y sociales. En lo económico, tiene efectos en la productividad, el crecimiento y el empleo. En lo social, repercute en la educación, la salud, el acceso a la información, los servicios públicos, la transparencia y la

participación. Esto se presenta en el **Cuadro 2**, que presenta el entorno del Ecosistema de la Economía Digital.

Normalmente, y con razón, se da por sentado que el impacto económico y social de la economía digital será en el largo plazo positivo, tal como muestran algunos estudios que dan cuenta de un aumento de productividad asociado a este fenómeno. Sin embargo, en el camino hacia la madurez de la economía digital hay algunos desafíos que es importante abordar.

En lo que se refiere a la tributación, los desafíos de la digitalización son varios, por lo que se hacen los comentarios con relación a los impuestos siguientes:

- En lo que respecta al ***impuesto a la renta***, un primer reto consiste en cómo asignar la base imponible entre las distintas jurisdicciones que participan en las transacciones comerciales. Con arreglo a las reglas tradicionales, el ***derecho a gravar lo tiene el país de residencia del vendedor***, pues es allí donde se crea el valor. Por su parte, ***el país de residencia del comprador solo tiene derecho a gravar en la medida que el vendedor tenga allí un establecimiento permanente***. Con la economía digital cobra mucha relevancia la participación de los usuarios finales en la creación de valor, a través de la información que entregan en las redes sociales. ***De allí nace el derecho del país de los consumidores a gravar a las empresas no residentes*** en proporción al valor agregado que estos aportan. Por otro lado, ***la sin ninguna presencia física en el país de los clientes economía digital facilita la realización de negocios transfronterizos***, lo que lleva a replantearse la utilidad de la actual definición de establecimiento permanente.
- Con respecto al IVA, la economía digital permite cada vez más que los consumidores finales puedan adquirir ***en línea servicios e intangibles a empresas no residentes***, sin ninguna presencia física en el país. El desafío es cómo recaudar el IVA por esas operaciones, cuestión que es impracticable con

las normas tradicionales. También en el ámbito de las mercancías, la digitalización ha facilitado que los consumidores finales ***hagan compras directas de bajo valor a proveedores no residentes***, que normalmente queda exentas del IVA en virtud de los montos involucrados.

- Un tercer desafío tiene que ver con la erosión de la base imponible a través de prácticas elusivas, tanto en el impuesto a la renta como en el IVA que, si bien no son exclusivas de la economía digital, se exacerban con ella.

Características Relevantes de la Economía Digital

Son varias las características que definen a la economía digital y que de acuerdo a la OCDE en el año 2015, se destacan seis rasgos relevantes desde la perspectiva impositiva:

- la movilidad de los activos intangibles,
- los usuarios y las funciones comerciales;
- el uso de datos;
- los efectos de red;
- la utilización de modelos de negocio multilaterales;
- una tendencia hacia el monopolio u oligopolio, y
- la volatilidad.

a) Movilidad

Se refiere a la movilidad de los activos intangibles, que cumplen un papel central en la creación de valor de las empresas de la economía digital, cuya actividad está vinculada al uso de software, páginas web y algoritmos computacionales y que invierten sumas importantes en investigación y desarrollo. La movilidad permite que, aún sin vulnerar la normativa tributaria, los intangibles puedan ser localizados en cualquier jurisdicción o repartidos entre las distintas empresas relacionadas,

produciendo una disociación entre la persona que tiene la titularidad jurídica de los activos, la que ha propiciado su desarrollo y las que los utilizan para producir rentas.

En segundo lugar, hay movilidad de los usuarios, pues con los avances de las TIC y la mayor conectividad de la economía digital permiten que los usuarios puedan realizar con mayor frecuencia actividades comerciales a distancia. Es así como una persona puede tener residencia en un país, adquirir una aplicación mientras visita un segundo país y usarla en un tercer país. A esto se agrega la dificultad que muchas veces existe para identificar el lugar de la compra, debido al uso de redes virtuales o servidores de red capaces de enmascarar la ubicación del usuario.

Finalmente, es importante también la movilidad de las funciones comerciales. La evolución de las TIC ha permitido reducir el costo de coordinar actividades complejas a larga distancia, lo que permite a las empresas gestionar sus operaciones de forma integrada, con una oficina central que puede tener una ubicación geográfica distinta de aquella en donde se llevan a cabo las funciones de producción, así como de donde se ubican sus clientes y proveedores.

b) Uso de datos

La economía digital se caracteriza por el uso que las empresas hacen de los datos que recaban de sus clientes y proveedores, así como también datos relativos a sus operaciones. Los datos de carácter personal pueden ser aportados directa y voluntariamente por los usuarios, por ejemplo, cuando se inscriben en una plataforma; pueden ser proporcionados de forma indirecta o pasiva, como ocurre con los registros de navegación en Internet o de localización geográfica; o bien inferidos, a través del análisis de otros datos.

Si bien la recopilación y el uso de datos no son exclusivos de la economía digital, sin duda que con esta se ha ampliado considerablemente la capacidad de recopilar, almacenar y procesar datos en volúmenes infinitamente mayores a lo que era habitual.

Otra diferencia entre la economía digital y la anterior economía es que antes los análisis de datos se limitaban a muestras, mientras que hoy en día es posible disponer de datos del universo de la población de interés.

c) Efectos de red

Los efectos o externalidades de red se refieren al impacto que las decisiones de unos usuarios pueden tener en las ventajas obtenidas por otros usuarios. Es decir, hay un efecto de red cuando la participación de un usuario adicional en una red cambia el valor de esa red para los usuarios existentes.

Los efectos de red pueden ser directos o indirectos, el primero se da cuando la presencia de un usuario adicional en un lado del mercado afecta el valor para los usuarios en el mismo lado del mercado, en este caso el ejemplo sería una aplicación de mensajería de texto no tiene mayor utilidad si hay solo una persona dispuesta a usarla, pero comienza a adquirir utilidad si su grupo de amigos o su grupo de trabajo también están interesados en hacerlo, y tendrá más valor mientras más usuarios existan. Este efecto de red es importante, sobre todo, pero no exclusivamente, en las redes sociales, que se basan en la interacción entre personas.

En el caso del efecto indirecto, ocurre cuando la presencia de un usuario adicional en un lado del mercado afecta el valor para los usuarios en otro lado del mercado, en este caso el ejemplo sería si un nuevo proveedor de contenidos se suma a una plataforma de transmisión de contenido audiovisual, los consumidores se verán beneficiados.

d) Modelos de negocio multilaterales

Un modelo de negocio multilateral consiste en un mercado en el que interactúan múltiples grupos reconocibles de personas a través de un intermediario o plataforma, que coordina la demanda de los distintos grupos, en este caso el ejemplo de este tipo de modelos lo constituye las páginas amarillas, que proporcionan una forma para que los compradores y vendedores se encuentren entre sí; los canales de televisión,

que ofrecen una programación a los hogares y difunden publicidad de las empresas; o un sistema operativo de telefonía móvil, que posibilita que los desarrolladores ofrezcan sus aplicaciones a los usuarios de teléfonos celulares.

Debido a la interdependencia de los grupos de usuarios en los mercados multilaterales, el volumen de transacciones realizadas en la plataforma no depende solo del precio total que el administrador de la plataforma cobre por el servicio de coordinación sino también de cómo distribuye ese precio entre los distintos actores del mercado.

La mayoría de los mercados con externalidades de red son mercados multilaterales. En un mercado con externalidades de red las plataformas pueden efectivamente subvencionar de manera cruzada a los diferentes grupos de usuarios finales que son parte de una transacción.

e) Tendencia al monopolio u oligopolio

Los efectos de red conducen a mercados relativamente concentrados, lo cual se debe al efecto de retroalimentación positiva por el cual el valor de la red aumenta a medida que esta crece, lo que alienta aún más el crecimiento en la red, lo que a su vez vuelve a aumentar su valor, y así sucesivamente. Esto lleva a que, en un mercado de, por ejemplo, dos lados con dos plataformas inicialmente idénticas, una pequeña ventaja temporal en la participación de mercado para uno podría, a través de los efectos de red, ser suficiente para que esa plataforma se convierta en la fuerza dominante en el mercado.

Las economías de escala también contribuyen a la concentración, puesto que las plataformas digitales se caracterizan por un alto costo fijo inicial de desarrollo y bajos costos variables en la operación, lo que lleva a un costo de transacción que se reduce con el número de transacciones, según documento de la Europe Economics, del año 2016.

f) Volatilidad

La reducción progresiva de los costos de procesamiento de datos, más un costo marginal nulo por el uso de la red, combinados con un mayor rendimiento y gastos de capital, han llevado a una reducción notable de las barreras de entrada para las nuevas empresas que operan a través de Internet, de acuerdo a la OCDE.

Características Comunes de las Empresas Digitalizadas

Hay tres características comunes a todas las empresas digitalizadas, de las que se derivan los principales desafíos en materia de tributación: escala interjurisdiccional sin presencia física; la fuerte dependencia de activos intangibles, especialmente la propiedad intelectual; y la importancia de los datos, la participación de los usuarios y sus sinergias con la propiedad intelectual, de acuerdo con la OCDE, por lo que a continuación se describen:

a) Escala interjurisdiccional sin presencia física

Esta primera característica, que también se ha traducido de forma resumida al español como “magnitud sin multitud”, se refiere a que la digitalización ha permitido que muchas empresas accedan a un elevado número de clientes, en una gran cantidad de países, sin que sea necesario tener presencia física significativa en cada uno de ellos. Por cierto, el fenómeno de la globalización ha permitido que las empresas puedan ubicar parte de sus procesos productivos en distintos países, así como acceder a más mercados en distintas partes del mundo. Sin embargo, no cabe duda de que esta tendencia se ha intensificado gracias a la digitalización según lo señalan la OCDE.

Esta característica incide especialmente en la recaudación de impuesto a la renta que los países pueden obtener de empresas sin residencia. En efecto, la posibilidad de estar presente en los mercados de muchos países, sin una presencia física importante, significa que las empresas multinacionales (EMN) digitalizadas ya no necesitan constituir establecimientos permanentes en los países de los mercados en

los cuales desean operar. Por lo tanto, bajo las actuales normas de tributación internacional los países de esos mercados pierden el derecho a cobrar impuesto a la renta a esas empresas multinacionales.

También plantea inconvenientes en el IVA, pues los consumidores finales pueden comprar bienes intangibles y servicios a empresas que no están registradas en el país donde ocurre el consumo, por lo que, aun cuando la legislación considere que esas operaciones están gravadas con IVA, surge una dificultad práctica a la hora de cobrar el impuesto. Incluso en el caso de compra de bienes tangibles, su bajo monto puede generar problemas de control aduanero, o bien esas importaciones pueden quedar amparadas por exoneraciones en base a montos.

b) Dependencia de activos intangibles, incluida la propiedad intelectual

El análisis realizado por la OCDE, muestra también que las empresas digitalizadas se caracterizan por la creciente importancia de la inversión en intangibles, especialmente los activos de propiedad intelectual, que pueden ser de propiedad de la empresa o bien arrendados a un tercero. En este caso los intangibles como el software, los sitios web, los algoritmos o la información recopilada de los usuarios son fundamentales para la creación de valor de las empresas digitalizadas. Al igual que antes, es importante destacar que desde hace ya varias décadas los activos intangibles vienen aumentando su importancia en las empresas, no siendo esta una característica exclusiva de la economía digital. Sin embargo, la dependencia de los intangibles para la creación de valor se ha acentuado con la digitalización.

El desafío de esta característica para la tributación se relaciona con la movilidad de los activos intangibles, que bien pueden ser fácilmente localizados en jurisdicciones de baja tributación, en las que la empresa no realiza ninguna actividad económica importante, con el propósito de desviar rentas hacia ellas.

a) Datos, participación del usuario y sus sinergias con la propiedad intelectual.

En la participación de los usuarios y el análisis de los datos que se generan a raíz de esa participación contribuyen de manera relevante a la creación de valor de las empresas altamente digitalizadas. Dicha participación permite que las empresas recopilen grandes cantidades de datos a través del monitoreo de los contenidos que estos generan y del comportamiento que muestran. A su vez, esa participación atrae a otros usuarios, generando efectos de red. La importancia de la participación de los usuarios en la creación de valor es evidente en el caso de redes sociales tales como: Facebook, Instagram, Twitter o YouTube, que no existirían sin ella.

Modelos de Negocios

La transformación digital no ha cambiado las actividades tradicionales que realizan las empresas para generar ganancias (logística, operaciones, marketing y ventas, entre otras), pero sí han transformado la forma en que estas funciones se realizan, llevando a la aparición de nuevos modelos de negocio y a la transformación de los antiguos, de acuerdo a lo que señala la OCDE.

Existen distintas clasificaciones de los modelos de negocios de la economía digital, útiles para un fin determinado. Por ejemplo, en el Reporte Final de la OCDE del año 2015 y en el documento de los Desafíos para los Regímenes Tributarios y la Técnica Tributaria de la Economía Digital de Balsa R. y otros, publicado en el año 2016, se realiza una clasificación de los modelos de negocio del comercio electrónico, que resulta útil para analizar la tributación con el IVA de los servicios e intangibles. De acuerdo con esta clasificación, el comercio electrónico puede ser entre empresas (business to business B2B), de empresa a consumidor final (business to consumers B2C) o entre consumidores finales (consumers to consumers C2C). A su vez, a efectos de analizar el impuesto a la renta, es adecuada una clasificación como la propuesta por Hagiu y Wright en el documento Plataformas Multilaterales (Multi-sided platforms) del año 2015 y adoptada en OCDE en el año 2018, que distingue cuatro modelos de negocio estilizados que

atienden a la forma en que se crea valor. A continuación, se describen ambas clasificaciones.

a) Modelos de comercio electrónico

Antes de examinar cada una de las modalidades, es necesario precisar qué se entiende por comercio electrónico, al respecto la OCDE define al comercio electrónico como la compra o venta de bienes o servicios realizadas a través de las redes informáticas mediante métodos específicamente diseñados con el fin de recibir o colocar pedidos. Los bienes o servicios se ordenan por esos métodos, pero el pago y la entrega final no necesariamente se realizan en línea. A su vez, la OCDE señala que el comercio electrónico se puede utilizar para facilitar el pedido de bienes o servicios que luego se entregan a través de canales convencionales (comercio electrónico indirecto o fuera de línea) o para ordenar y entregar bienes o servicios de manera completamente electrónica (comercio electrónico directo o en línea).

i) Modelos de comercio electrónico entre empresas (business to business B2B)

De acuerdo con la OCDE, la gran mayoría de las transacciones de comercio electrónico son aquellas en las que una empresa vende productos o servicios a otra empresa. Puede tratarse de la adaptación en línea de operaciones convencionales en las que un mayorista compra mercaderías en línea para luego revenderlas al consumidor en los puntos de venta minoristas, o bien de la venta de bienes o prestación de servicios que requieren otras empresas para llevar a cabo sus procesos de negocio, como por ejemplo: i) servicios de logística, tales como transporte, depósito y distribución; ii) servicios de computación a través de la red; iii) externalización de las funciones de asistencia al comercio electrónico, tales como el alojamiento web, seguridad y soluciones de asistencia al cliente; iv) servicios de subasta electrónica para la gestión y el mantenimiento de las subastas en tiempo real por Internet; v) servicios de gestión de contenidos de

sitios web, y vi) herramientas de comercio electrónico que permiten efectuar compras automatizadas en línea, entre otros.

ii) Modelos de comercio electrónico de empresa a consumidor (business to consumers B2C)

Se trata de empresas que venden bienes o servicios a consumidores finales. En esos modelos destacan dos categorías: la modalidad “solo en línea”, es decir, proveedores que no disponen de tiendas físicas y no tienen presencia fuera de línea, y la modalidad “tradicional”, que complementa las tiendas físicas tradicionales con la alternativa de compra en línea.

Otra distinción relevante, con miras a la problemática del IVA, se refiere al tipo de bienes o servicios que se venden, que pueden tener un carácter tangible (es decir, físico o material) o bien intangible (es decir, recibidos por el consumidor en un formato electrónico a través de un dispositivo).

En la OCDE se mencionan las siguientes ventajas del modelo de negocios B2C:

- Permite hacer entrega digital de un número cada vez mayor de bienes y servicios a clientes situados cada vez más lejos de la ubicación del vendedor.
- Acorta drásticamente la cadena de suministro, eliminando la necesidad de recurrir a intermediarios
- Reduce los costos de transacción de los consumidores, particularmente los costos de búsqueda, mejorando el acceso a la información
- Reduce las barreras de entrada al mercado, al ser generalmente menos costoso mantener un sitio web que habilitar un punto de venta físico tradicional.

iii) Modelos de comercio electrónico de consumidor a consumidor (consumer to consumer C2C)

Este modelo opera como una plataforma multilateral, en donde hay una empresa que actúa como intermediario entre los consumidores, ayudándolos a vender o arrendar sus activos, publicando sus anuncios en páginas web y agilizando las

transacciones. Estas empresas tienen distintos modelos de ingreso, pudiendo financiarse mediante un cobro a los consumidores o bien mediante publicidad.

b) Clasificación de los modelos de negocio en atención a la forma en que generan valor

La clasificación propuesta por Hagiu y Wright como ya se mencionó anteriormente y que fue en el año 2015 y adoptada en la OCDE, distingue cuatro modelos de negocio estilizados: plataformas multilaterales, revendedores, integración vertical y proveedores de insumos. Es importante precisar que lo que se clasifica son las líneas de negocios y no las empresas. En efecto, una empresa puede tener varias líneas de negocio que utilizan distintos modelos.

A continuación, se describe cada uno de los modelos, de acuerdo con señalado en la OCDE:

- Plataformas multilaterales: se trata de plataformas que permiten a los usuarios finales intercambiar y realizar transacciones. Los usuarios que actúan como proveedores mantienen los derechos de control sobre los activos o productos (por ejemplo, un taxista afiliado a una plataforma es dueño del vehículo) y también la responsabilidad de cara al cliente. Los usuarios finales se afilian a la plataforma e interactúan en todos los lados del mercado, por lo que los efectos de red indirectos son cruciales, por ejemplo: Uber, Didi Chuxing, Airbnb, Xiaozhu, BlaBlaCar, Sina Weibo, Amazon Marketplace, Taobao, Facebook, NetEase o Google, Deliveroo, Foodora, Uber Eats.
- Revendedores: empresas que adquieren productos de los proveedores, incluidos los derechos de control, y los revenden a los compradores. Los revendedores controlan los precios y asumen la responsabilidad de cara a los clientes; no permiten la interacción de los usuarios finales y no requieren necesariamente que los clientes se afilien a la plataforma en línea. Ejemplos: el

comercio electrónico de Amazon, Alibaba, JD.com, Spotify, la distribución de música de Tencent o Netflix cuando compra contenido.

- Empresas integradas verticalmente: empresas que han adquirido propiedad sobre los proveedores y, por lo tanto, han integrado el lado de la oferta del mercado dentro de su negocio. Ejemplos: el comercio electrónico de Amazon (almacenamiento y logística), Xiaomi (dispositivos y aplicaciones de usuario final), Huawei (hardware y computación en la nube), Netflix (producción de películas).
- Proveedores de insumos: empresas que suministran insumos intermedios requeridos para un proceso de producción de bienes o servicios en otra empresa. A diferencia de las plataformas de múltiples lados, los proveedores de insumos no son intermediarios e interactúan solo con la otra empresa y no con el cliente final (por ejemplo, Intel o Tsinghua Unigroup).

Si bien todos estos modelos de negocios han existido siempre, algunos se han potenciado con la economía digital. En particular, las plataformas multilaterales, cuyo modelo de creación de valor responde al concepto de red de valor, en el que la participación de los usuarios y los efectos de red desempeñan un papel fundamental.

4.1.3 DESAFÍOS DE LA ECONOMÍA DIGITAL PARA LA TRIBUTACIÓN

Desafíos para el IVA

Es un impuesto que busca gravar el consumo final de los hogares, se aplica en cada etapa de la cadena productiva, pero en cada una de ellas se grava la diferencia entre compras y ventas.

Frente a las operaciones transfronterizas, existen dos principios para su aplicación. En primer lugar, el **denominado Principio de Origen**, según el cual debe gravar los bienes y servicios producidos domésticamente, incluyendo las exportaciones, porque se

producen internamente, mientras que las importaciones estarían exentas, pues fueron producidas en el exterior.

En segundo lugar, está el Principio de Destino, que sugiere gravar con IVA los bienes y servicios consumidos domésticamente, con lo que en este caso se gravarían las importaciones, mientras que las exportaciones quedarían exentas (a tasa cero).

Existe consenso entre especialistas respecto de la superioridad del principio de destino, pues da al impuesto su principal característica de neutralidad en la cadena de valor y en el comercio internacional. Así lo reconoce al menos la directriz 3.1 de la OCDE sobre “determinación del lugar de tributación para el suministro transfronterizo de servicios e intangibles”, al señalar que “para efectos del impuesto al consumo, los servicios e intangibles comercializados internacionalmente deben ser gravados de acuerdo con las reglas de la jurisdicción de consumo” (OCDE, 2017a).

Sin embargo, en el caso de los servicios muchos países, tal vez por razones prácticas, usan el principio de origen, o bien, un híbrido entre origen y destino, que asocia el hecho gravado con el lugar en que ocurre la prestación de los servicios, en vez del lugar en donde éstos se consumen. Anteriormente, esta definición no presentaba dificultades, pues las importaciones de servicios eran poco frecuentes, menos aún las importaciones de servicios realizadas por los consumidores finales. Pero hoy, con los avances de la economía digital, las transacciones son cada vez más frecuentes. Los consumidores finales a diario realizan compras de apps, contratan servicios de streaming, compran almacenamiento de información y otros, la mayor parte de las veces a proveedores no residentes.

En todo caso, los países que en su legislación usan el principio de destino para los servicios no están libres de problemas. Si bien teóricamente esos servicios están gravados con IVA, hay una dificultad práctica para cobrarlo cuando los compradores son consumidores finales, pues no es razonable exigir que todos ellos se transformen en contribuyentes del IVA y deban declarar y pagar el impuesto cada vez que realizan una compra a través de internet.

Hay dificultad práctica en el caso de las importaciones de bienes de poco valor realizadas directamente por un consumidor final. A diferencia de los servicios, los bienes pueden ser controlados por las Aduanas. Si una persona importa un bien de alto valor, la Aduana realizará los controles pertinentes para asegurar que se paguen el IVA y los derechos arancelarios que correspondan. Pero si diariamente ingresan por Aduanas miles de pequeños paquetes con bienes de escaso valor, importados directamente por consumidores finales, hay dificultad práctica para que la administración aduanera pueda controlar el pago de los impuestos. Eso es lo que está ocurriendo derivado de las facilidades que la economía digital otorga a las personas en la compra de bienes a empresas ubicadas en cualquier parte del mundo.

Como se ve, los problemas de la economía digital frente al IVA tienen que ver fundamentalmente con la masificación de las importaciones de bienes y servicios realizadas directamente por los consumidores finales, sin intermediación, como era habitual, de una empresa residente registrada como contribuyente del IVA. En rigor, estas importaciones directas siempre han sido una dificultad para el IVA, el problema es que gracias a la tecnología se han hecho cada vez más frecuentes, poniendo en riesgo la recaudación tributaria.

a) Exenciones en la importación de bienes de escaso valor

Actualmente, toda persona puede realizar compras de bienes tangibles a un proveedor extranjero, siempre que el primero disponga de los medios de pago electrónicos y el segundo cuente con una plataforma de comercio electrónico y realice despachos al exterior.

Desde el punto de vista conceptual, no hay dudas de que el comprador está realizando una importación, la que debe ser gravada con el IVA en el país en que reside, impuesto que normalmente será cobrado en la Aduana en el momento en que ingrese la mercancía. También es claro que el **vendedor está exportando la mercancía, por lo que en su jurisdicción esa venta debiera quedar gravada a la tasa cero.**

El problema surge porque en casi todos los países existe una exención de IVA para las importaciones de bajo monto, la que se justifica porque los gastos administrativos en que incurriría la Aduana para cobrar el IVA de esas operaciones podrían ser mayores que el impuesto a recaudar

Estas exenciones, que persiguen un fin práctico, fueron instauradas cuando las importaciones personales de escaso valor eran pocas y obedecían principalmente a regalos o premios enviados desde el exterior. Sin embargo, en los últimos años, gracias a los avances de la economía digital, han crecido exponencialmente, tal como lo demuestran las estadísticas de algunos países. Son cada vez más frecuentes las compras personales de bienes en tiendas como Amazon, AliExpress y otras. Es decir, el gasto tributario asociado a estas exenciones será cada vez mayor.

Además, aparece aquí una competencia desleal para los proveedores residentes en el país del consumidor, los cuales están obligados a vender los mismos productos recargando el IVA. Esto podría incidir en que algunos busquen la forma de realizar esas ventas de escaso valor desde el exterior, lo que aumentaría aún más la pérdida de recaudación. Los umbrales de exención para las importaciones de escaso valor difieren enormemente entre los países. Sin embargo, todos buscan, al establecer estos umbrales, un equilibrio entre los gastos administrativos de aplicar IVA a estas pequeñas importaciones y la recaudación potencial que se podría obtener. Por lo tanto, la OCDE (2015) considera que la solución a este problema pasa por una drástica simplificación de los procedimientos de declaración del IVA para estas importaciones, lo que podría permitir la reducción o eliminación de estos umbrales.

Asimismo, se considera que una simplificación radical se podría lograr instando a los vendedores no residentes a registrarse como contribuyentes, bajo un procedimiento simplificado, en la jurisdicción del comprador, de tal forma que sean ellos los que retengan y paguen el impuesto. Este es el camino por el que ha optado Australia, por ejemplo, caso que se analizará más adelante.

b) Importaciones de servicios digitales realizadas por consumidores finales

La economía digital facilita cada vez más la venta a distancia de bienes intangibles y servicios a consumidores finales de todo el mundo, sin que el proveedor cuente con una presencia física en el país en que residen sus clientes.

Normalmente, **las legislaciones de IVA de los países consideran que estas operaciones se gravan en el país en que los servicios o intangibles son consumidos, tal como sugieren las directrices de la OCDE.** Para asegurar la recaudación del impuesto, en el caso de las operaciones entre empresas se suele realizar lo que se conoce como un cambio de sujeto, traspasando la obligación del pago a la empresa residente que actúa como compradora del servicio o intangible.

En el caso de las importaciones realizadas por un consumidor final el cambio de sujeto no es lo más adecuado, pues los consumidores finales no tienen incentivos a declarar y pagar el impuesto, por lo que cabría esperar un alto nivel de incumplimiento. En vez de ello, lo recomendable es que sean los proveedores no residentes los encargados de cargar, recaudar y pagar el IVA de estas operaciones, para lo cual **es necesario que se inscriban en el registro de contribuyentes de IVA del país de donde residen los consumidores.**

En todo caso, las legislaciones del IVA de varios países, a pesar de que gravan los servicios e intangibles adquiridos en el exterior por personas residentes, no contemplan mecanismos adecuados de recaudación, por lo que en la práctica no se aplica IVA alguno a los suministros digitales importados por consumidores finales.

Producto del crecimiento que estas operaciones están experimentando en todo el mundo, el no establecer procedimientos factibles y simples de recaudación, puede significar pérdidas cada vez más importantes de ingresos tributarios para los países.

Además de la pérdida de recaudación, la no aplicación de IVA a estas operaciones implica una desventaja competitiva importante para los proveedores internos de los mismos servicios e intangibles. En efecto, los proveedores internos están obligados a recaudar y pagar el IVA por la venta de servicios e intangibles a los clientes residentes, mientras que los proveedores no residentes pueden estructurar sus actividades con el

fin de no aplicar IVA o, al menos, quedar sujetos a un IVA reducido, dependiendo del tratamiento que las exportaciones de servicios e intangibles reciban en el país en que tienen residencia.

Esta desventaja competitiva puede inducir a los proveedores locales a reestructurar sus operaciones, para realizar el suministro de servicios e intangibles desde una ubicación en el exterior, con el fin de eludir el pago del IVA, incrementando aún más la pérdida de recaudación.

La OCDE (2015) considera que el enfoque más efectivo y eficaz para garantizar que se recaude el IVA correspondiente al suministro transnacional de servicios y bienes intangibles en operaciones en que el importador es un consumidor final consiste en obligar a todo proveedor no residente a registrarse como contribuyente y declarar el IVA aplicable a dichos suministros en la jurisdicción del consumidor.

Sin duda que, para un proveedor no residente, sobre todo si es una PYME, puede haber un costo de cumplimiento considerable si se ve obligado a registrarse y declarar IVA en todos los países en los cuales están sus clientes. Por lo mismo, se considera necesario que los países puedan garantizar mecanismos simplificados de registro, suficientemente claros y accesibles para los vendedores PYME no residentes, de tal forma que no sea necesario fijar umbrales por debajo de los cuales no se exija el registro. En este procedimiento simplificado pueden jugar un rol importante los intermediarios, que serían los encargados de ayudar a las empresas no residentes a registrarse, declarar y pagar el IVA.

Es importante mencionar que muchos países ya han adoptado esta solución, con bastante éxito. Por ejemplo, la Unión Europea (UE) ha identificado que los ingresos totales por IVA declarados a través de su régimen de cumplimiento simplificado en 2015 (el primer año de operación del régimen de la UE) superaron los 3.000 millones de euros. (OCDE, 2018).

Algunos países han planteado como alternativa o complemento a la recaudación del IVA de estas operaciones la retención del impuesto por parte de las entidades financieras

que administran los medios de pago usados por los consumidores residentes. Es importante precisar que esta alternativa tiene varios inconvenientes.

- En primer lugar, la entidad bancaria no tiene cómo saber si el pago efectuado a un determinado proveedor extranjero corresponde o no a compras gravadas con IVA.
- En segundo lugar, la entidad bancaria tampoco puede estar segura si el pago corresponde a un consumo que deba ser gravado en su jurisdicción. Por ejemplo, podría corresponder a un pago realizado a Uber por un servicio contratado y usado en el extranjero.
- Por último, con ese método quedan fuera del alcance del impuesto todas las transacciones pagadas con tarjetas bancarias emitidas por un banco no residente, o con medios de pago no administrados por el sistema bancario.

Otro caso de retención es el de las empresas proveedores de servicios, en especial la llamada economía colaborativa (gig/share economy) donde se solicita al intermediario no residente, generalmente una plataforma, una retención (parcial o total de IVA) cuando preste servicios a no inscriptos nacionales, como en el caso de México. Esto es recomendable en el caso del turismo y el transporte.

c) Importaciones de servicios digitales realizadas por empresas exentas

En el caso de las operaciones entre empresas, la recomendación es que el derecho a gravar con IVA los suministros de servicios e intangibles debe recaer en la jurisdicción donde reside el cliente (Directriz 3.2 de la OCDE), caso en el cual normalmente se aplica un cambio de sujeto, de tal forma que es el propio importador quien retiene y paga el IVA.

En la medida en que los países no implementen esa recomendación, el régimen del IVA puede ofrecer a las empresas oportunidades de planificación fiscal para bajar la carga de IVA que soportan sus productos (prácticas BEPS).

En particular, surge esta posibilidad en el caso de los suministros digitales a distancia a empresas exentas de IVA. Las empresas exentas no aplican IVA sobre sus ventas, pero

deben soportar como costo el IVA pagado en la compra de insumos. Es decir, al igual que los consumidores finales, no pueden recuperar el IVA recargado en sus compras, el que finalmente es trasladado a los precios de sus productos.

Algunos países no exigen a las empresas que recauden y paguen el IVA correspondiente a las importaciones de servicios e intangibles. Si la empresa es contribuyente de IVA, no hay mayor problema de erosión de la base imponible, pues no retendrá IVA por la importación, pero tampoco podrá rebajar crédito de IVA en su liquidación. En cambio, cuando la empresa está exenta de IVA, hay un beneficio directo en la no sujeción a IVA de los suministros importados, con un claro riesgo de erosión de la base imponible.

De igual forma, la situación anterior conlleva a una desventaja competitiva para los proveedores nacionales de los mismos servicios o intangibles, quienes están obligados a pagar el IVA cuando realizan operaciones con las empresas residentes exentas.

Un ejemplo de lo anterior ocurre en el caso de las plataformas multilaterales que contactan a los prestadores de servicios de taxi con los clientes (tales como EasyTaxi o Cabify). En muchos países los servicios de taxis están exentos de IVA, por lo que para los taxistas resulta más conveniente adherirse a una plataforma que presta el servicio de búsqueda de pasajeros desde el exterior, pues los pagos por licencias de uso del software estarían exentos de IVA, mientras que, si la plataforma es administrada por una empresa residente, los mismos pagos estarían gravados con IVA.

La OCDE, **en el Informe de Acción 1 de BEPS de 2015**, concluyó que la solución a los problemas de suministros digitales a distancia a empresas exentas se encuentra en la implementación de las Directrices Internacionales de IVA / GST del mismo organismo (OCDE, 2017a). En particular, la Directriz 3.2 sobre lugar de imposición, la cual señala que en operaciones entre empresas el derecho a cobrar IVA recae en la jurisdicción del cliente o importador. A su vez, la aplicación práctica de este principio supone que se debe efectuar un “cambio de sujeto” o “cobro revertido”, es decir, debe ser el importador del servicio o intangible el encargado de retener y pagar el IVA asociados a estas operaciones. (Jorratt, 2020, pág. 5 al 9)

Desafíos para el Impuesto sobre la Renta

Los efectos de la economía digital sobre el impuesto a la renta se relacionan principalmente con los sistemas de tributación internacional, en particular, con la cuestión de cómo asignar entre los países los derechos tributarios sobre las rentas generadas por las actividades transfronterizas.

Para ello supongamos una empresa X, que tiene residencia en el país A, pero hace negocios en el país B y obtiene una renta R. Una primera pregunta que se intenta responder con las reglas de la tributación internacional es ¿cuál de los dos países tiene derecho a cobrar impuestos sobre R? La respuesta a esta pregunta descansa en un concepto conocido como **“reglas de nexa”**, que se aterriza en la definición de establecimiento permanente (EP).

Ahora bien una vez aplicadas las reglas de nexa **se concluye que es el país B**, es decir, el país del mercado, el que tiene derecho a gravar la renta.

En la segunda pregunta a responder es: ¿qué parte de la R corresponde atribuir al EP? Para ello se recurre a un segundo concepto: **la asignación de beneficios**, que se lleva a la práctica con el principio de la competencia (en inglés arm's length) y las conocidas reglas de precios de transferencia.

b) La regla de nexa:

El concepto de nexa hace referencia a la búsqueda de una vinculación económica entre la empresa no residente y el Estado de donde se obtienen los ingresos (Estado de la fuente o del mercado). En un extremo, se tiene el caso de una empresa no residente que exporta sus bienes a otro país, sin ninguna otra vinculación económica con él. En el otro extremo, está el caso de la empresa no residente que tiene una presencia física en el otro país, con inversiones, instalaciones, personal y desarrollo de funciones empresariales.

En la mayoría de los tratados tributarios, ¹ se reconoce que las rentas empresariales deben quedar sujetas a impuestos exclusivamente en el Estado en donde la empresa tiene su residencia, a menos que la empresa realice actividades comerciales en el otro estado a través de un EP situado en él.

En el ámbito de la OCDE, el artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario define al EP como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad, e incluye, entre otros, las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, y los lugares de extracción de recursos naturales. También se considera que hay EP cuando una persona dependiente actúa por cuenta de la empresa no residente y tiene poderes que la facultan para concluir contratos en nombre de la empresa. Es decir, el EP supone necesariamente la presencia física de la empresa no residente en el país en que realizará la actividad económica.

c) Las reglas de asignación de beneficios:

Para la asignación de los beneficios a un EP es ampliamente aceptado el uso del principio de la competencia. En el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, este tema se aborda en el artículo 7, en el cual se señala que los beneficios imputables al EP en cada Estado contratante

“son aquellos que el mismo hubiera podido obtener, particularmente en sus operaciones con otras partes de la empresa, si fuera una empresa distinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las restantes partes de la empresa”.

Es importante notar que detrás de estas dos reglas está la idea de que los beneficios empresariales deben ser gravados allí donde se realiza la actividad económica y se crea

¹ Esto es así en los modelos de convenios para evitar la doble imposición de la OCDE y de la ONU.

valor. En la economía tradicional, el desarrollo de la actividad económica y la creación de valor son prácticamente inseparables de la presencia física de la empresa. Una empresa manufacturera crea valor allí donde se encuentran las plantas de producción, donde se desarrollan las actividades comerciales o donde se llevan a cabo otras funciones principales, todos lugares físicos en donde se encuentran los bienes de la empresa y las personas que trabajan para ella.

Los avances de la economía digital han llevado a que las empresas que operan en mercados fuera de sus fronteras lo hagan de una manera radicalmente distinta de la que era usual cuando las normas de tributación internacional fueron creadas. Es así como la digitalización de la economía plantea dudas respecto de la validez y la eficacia de las reglas de nexo y de asignación de beneficios antes descritas. Ambas reglas se usan para determinar dónde se llevan a cabo las actividades económicas y se crea valor, definiendo en consecuencia la asignación entre países de los derechos tributarios sobre las rentas generadas en las operaciones transfronterizas.

Las principales dificultades de la economía digital se relacionan con estas reglas de nexo y asignación de beneficio, y son las siguientes:

i) Presencia económica sin presencia física

El desarrollo continuo de las TIC lleva a que cada día sea más fácil realizar negocios en distintos países sin necesidad de tener una presencia física en ellos, característica común de las empresas digitalizadas conocida como escala interjurisdiccional sin presencia física (o magnitud sin multitud). Es decir, en la actualidad es posible tener vínculos económicos importantes con los países donde se encuentran los mercados, desarrollando varias tareas que habitualmente realizan los EP, pero sin tener una presencia física. Surge entonces la duda de si las actuales reglas para determinar el nexo con una jurisdicción para fines tributarios son apropiadas (OCDE, 2018).

Un resultado de esta escala interjurisdiccional sin presencia física es que, al no ser necesaria la figura del EP según la actual definición de los convenios

tributarios, se está reduciendo el número de estados en los que se puede ejercer un derecho fiscal sobre los beneficios comerciales de las empresas multinacionales (OCDE, 2018).

ii) **Asignación de los ingresos de los activos intangibles**

La importancia creciente de los intangibles dentro de los activos de las empresas también plantea dificultades para la tributación. La movilidad que caracteriza a los intangibles permite a las empresas diseñar estrategias para reducir su carga tributaria global, localizándolos en jurisdicciones de baja tributación. Es así como en un gran número de países calificados como paraísos fiscales, aproximadamente un 80% de las patentes allí inscritas han sido desarrolladas y creadas en el exterior (Baquedano, 2016).

Por otro lado, actualmente es común que, en el desarrollo de los activos intangibles, dentro de las empresas multinacionales (EMN), participen varias entidades ubicadas en distintos países. En este escenario, los rendimientos de esos activos intangibles debieran distribuirse entre las distintas entidades que participaron en su creación, lo que supone realizar una tarea compleja, como es determinar el valor del aporte que cada una realizó.

De igual forma, algunas EMN transfieren la propiedad legal de sus activos intangibles a una filial específica. Esa filial podría estar en un país de baja tributación, como una estrategia para reducir la carga tributaria global. Pero aun cuando ello no fuera así, surge la pregunta de si necesariamente los ingresos que generan los activos intangibles deben ser atribuidos a la entidad que tiene la propiedad legal de los mismos, sea ésta un EP o una persona jurídica distinta. Las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia indican que ello no es necesariamente así, pues lo relevante es qué empresas o entidades pertenecientes al grupo empresarial realizaron las funciones relevantes para el desarrollo del activo intangible. En este caso, hay una evidente dificultad para aplicar las normas de precio de transferencia, por cuanto los bienes intangibles desarrollados en el ámbito de la economía digital son bastante únicos, no

existiendo activos comparables que permitan su valoración para aplicar el principio de plena competencia.

iii) Aporte de los clientes a la creación de valor

La participación de los usuarios o clientes puede ayudar a la creación de valor de las empresas de varias formas. Por ejemplo, a partir de los datos que éstos aportan en las plataformas digitales las empresas pueden segmentar mejor a sus clientes, adaptando su oferta a las características grupales o individuales. También las empresas pueden obtener datos sobre las actividades de sus clientes en internet, como los sitios que visitan o las búsquedas que realizan, para luego mostrarles avisos publicitarios acorde a sus intereses. Otra forma especialmente importante de aportar valor es la participación activa en las plataformas digitales multilaterales, en donde, producto de los efectos de red, su valor aumenta con el número de usuarios que la utilizan.

Un primer problema tributario surge porque las contribuciones de los usuarios a la creación de valor de las empresas pueden ocurrir en una jurisdicción en la que la empresa no tiene presencia física, por lo que, de acuerdo con el sistema de tributación internacional actual, la empresa no tiene un EP, siendo imposible gravar en esa jurisdicción los beneficios generados gracias a los aportes de esos usuarios.

Un segundo problema es que, aun cuando la empresa tuviera un EP en la jurisdicción de los usuarios, con las actuales reglas de atribución de beneficios, el valor creado por ellos no se tiene en consideración al momento de determinar la proporción de los impuestos que corresponde atribuir a cada país.

Los problemas anteriores, así como sus posibles soluciones, están siendo analizados sistemáticamente por la OCDE y el G20, en el contexto del denominado Plan de Acción BEPS (por su sigla en inglés, Base Erosion and Profit Shifting), que desarrolla 15 áreas estratégicas de trabajo concebidas para combatir el problema de erosión de la base imponible y traslado de beneficios a través de una serie de recomendaciones técnicas.

La primera área estratégica, o Acción 1, se refiere justamente a los desafíos fiscales de la economía digital, en donde se abordan la mayor parte de los retos señalados anteriormente.

En este contexto, los miembros del Marco Inclusivo sobre BEPS se comprometieron a entregar un informe final en 2020 que proporcione una solución consensuada de largo plazo sobre las reglas de nexos y asignación de beneficios, constituyéndose para estos efectos un “Programa de trabajo para desarrollar una solución consensuada a los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía”. En el documento del mismo nombre (OCDE, 2019b), se menciona que a la fecha se habían articulado tres propuestas para desarrollar una solución basada en el consenso sobre cómo los derechos tributarios sobre los ingresos generados por las actividades transfronterizas en la era digital deben asignarse entre los países, a saber:

(1) la propuesta de "participación del usuario";²

(2) la propuesta de “intangibles de comercialización”;³ y

² La propuesta de participación del usuario se basa en la idea de que los usuarios contribuyen de manera activa en la creación de valor para ciertas empresas altamente digitalizadas, como son *la creación de la marca, la generación de datos valiosos y el desarrollo de una masa crítica de usuarios que ayuda a establecer el poder de mercado*. La propuesta busca revisar las reglas de asignación de ganancias y de nexos para que las jurisdicciones de los usuarios tengan el derecho de gravar los beneficios adicionales que se derivan de esta participación.

³ La idea es que algunos intangibles de marketing, como la marca y el nombre comercial, se traducen en actitudes favorables en la mente de los clientes y, por lo tanto, pueden entenderse como creados en la jurisdicción del mercado. Asimismo, intangibles como los datos de los clientes, las relaciones con los clientes y las listas de clientes se derivan de actividades dirigidas a ellos, lo que también respalda que se traten como creados en la jurisdicción del mercado. La propuesta considera que la jurisdicción del mercado tendría derecho a gravar algunos o todos los ingresos no rutinarios asociados con estos intangibles y sus riesgos, mientras que todos los demás ingresos se asignarían entre los miembros del grupo según los principios de precios de transferencia existentes.

(3) la propuesta de "presencia económica significativa" ⁴ (ver OECD, 2019a).

Si bien estas propuestas tienen diferencias importantes, como el objetivo y el alcance de la reasignación de los derechos fiscales, también tienen varias características en común, como la asignación de más derechos impositivos a la jurisdicción del mercado en situaciones donde se crea valor gracias a la actividad comercial en ese mercado; la necesidad de una regla de nexo en ausencia de presencia física; un enfoque global para la determinación de las ganancias a distribuir; y la instauración de reglas simples, para reducir los costos de cumplimiento y las disputas entre jurisdicciones.

Es así como el Programa de Trabajo, después de realizar una amplia cantidad de consultas, elaboró un "Enfoque Unificado", tomando en consideración las características comunes de las tres propuestas. Este Enfoque Unificado, que se describe en detalle en el documento elaborado para la consulta pública del mismo (OCDE, 2019c) y sus características principales son las siguientes:

- **Ámbito de aplicación.** Se aplica a modelos de negocio altamente digitalizados, pero también a negocios orientados al consumidor. Falta aún un trabajo adicional para delimitar su alcance y exclusiones.
- **Nuevo criterio nexo.** Para los negocios comprendidos en el ámbito de aplicación, se crea un nuevo nexo que no está condicionado por la presencia física, sino que se basa principalmente en el nivel de ventas. Existirán umbrales

⁴ La propuesta de presencia económica significativa surge de la opinión de que la digitalización de la economía y otros avances tecnológicos han permitido a las empresas comerciales participar activamente en la vida económica de una jurisdicción sin una presencia física significativa. Esta presencia se evaluaría sobre la base de factores que evidencian una interacción intencional y sostenida con la jurisdicción de que se trate, tales como (1) la existencia de una base de usuarios y la entrada de datos asociada; (2) el volumen de contenido digital derivado de la jurisdicción; (3) la facturación y cobro en moneda local; (4) el mantenimiento de un sitio web en un idioma local; (5) la responsabilidad por la entrega final de bienes a los clientes o la provisión de servicios de soporte; o (6) actividades sostenidas de promoción y ventas.

de ventas específicos para cada país, de tal forma de garantizar que las jurisdicciones con economías más pequeñas también se beneficien.

- **Nuevas normas de atribución de beneficios que va más allá del principio de plena competencia.** Para los contribuyentes comprendidos en el ámbito de aplicación, se crea una nueva norma de atribución de beneficios, con independencia de si estos tienen presencia física en el país de comercialización o distribución o de si venden a través de distribuidores no vinculados. Asimismo, el enfoque conserva en su mayor parte las normas actuales de precios de transferencia basadas en el principio de plena competencia, si bien las complementa con soluciones basadas en fórmulas para aquellos casos que más tensiones están creando en el sistema actual.
- **Mayor seguridad jurídico-tributaria mediante un sistema de tres niveles.** Aumenta la seguridad para los contribuyentes y las administraciones tributarias a través de un mecanismo de atribución de tres tipos de beneficios:
 - **Monto A:** Las jurisdicciones de mercado tendrían un nuevo derecho a gravar una parte del beneficio residual del grupo multinacional, posiblemente por línea de negocio. El beneficio residual sería el beneficio restante después de atribuir a los países donde se realizan las actividades lo que se consideraría la rentabilidad rutinaria de esas actividades. Lo anterior se determinaría mediante convenciones simplificadas y para ello *sería necesario determinar el nivel de la rentabilidad rutinaria y también decidir qué proporción de esa rentabilidad residual correspondería a cada mercado, la cual se atribuiría mediante una fórmula basada en las ventas.* Quedaría pendiente de determinar los porcentajes, que serían objeto de un acuerdo consensuado de los miembros del Marco Inclusivo.
 - **Monto B:** Las jurisdicciones del mercado tiene *derecho a gravar los beneficios derivados de las funciones de comercialización y distribución*

rutinarias que tienen lugar en ellas, actividades que seguirían sujetas a imposición de acuerdo con las normas actuales (es decir, las normas de precios de transferencia basadas en el principio de libre competencia y las normas de atribución de beneficios a establecimientos permanentes). Sin embargo, se estudiaría la posibilidad de emplear remuneraciones fijas en función de una actividad de referencia, con el propósito de reducir las controversias en esta área, donde las tensiones derivadas de la aplicación de las normas sobre precios de transferencia son importantes. Esto beneficiaría a los contribuyentes y a las administraciones tributarias, ya que reduciría el riesgo de doble imposición y los cuantiosos costos de cumplimiento derivados de la aplicación agresiva de las normas actuales sobre precios de transferencia.

- **Monto C:** Los contribuyentes y las administraciones tributarias podrán seguir aduciendo que las actividades de comercialización y distribución que se desarrollan en la jurisdicción de mercado van más allá del nivel de funcionalidad de referencia y, por lo tanto, justifican la imposición sobre beneficios superiores a la rentabilidad fija contemplada en el Monto B, o bien que existen otras actividades en la jurisdicción que no están relacionadas con la comercialización y la distribución. En ambos casos, la administración tributaria tendría derecho a gravar un beneficio adicional, el Monto C, cuando se sustente en la aplicación del principio de plena competencia, aunque para ello sería necesario instrumentar medidas robustas para resolver controversias y evitar la doble imposición.

Por otra parte, en el Informe Provisional emitido en 2018 (OECD, 2018) se señalaba que tomaría tiempo lograr una solución consensuada para los desafíos tributarios del impuesto sobre la renta que surgen de la digitalización, y que existía cierta urgencia por tomar medidas más inmediatas para enfrentar estos desafíos, sobre todo en relación con aquellas empresas digitalizadas que tienen una presencia significativa en el mercado, pero poca presencia física, y que tienen modelos de negocios que dependen en gran medida de los bienes intangibles, los datos, la participación del usuario y los efectos de

red. Varios de estos países han introducido, o están considerando introducir, medidas provisionales. En particular, varios países han introducido, o están considerando introducir, una suerte de impuesto al consumo sobre el suministro de ciertos servicios electrónicos, denominado Impuesto a los Servicios Digitales (DST), el que se aplicaría sobre el ingreso bruto. Así, por ejemplo, Francia, España e Italia han aprobado leyes que establecen un DST de 3% sobre determinados servicios. Sin embargo, en Francia se derogó después de un mes de aplicación, ante la amenaza del gobierno de EE.UU. de aumentar los aranceles. Italia está evaluando hacer lo mismo, por las mismas razones, y en España aún no ha entrado en vigor. En Reino Unido existe un DST de 2% que comenzó a regir en abril de 2020, mientras que en Austria y Hungría están vigentes DST de 5% y 7,5%, respectivamente, sobre servicios de publicidad (González, Darío, 2018).

Es por lo anterior que el referido informe, sin sugerir medidas específicas, menciona una serie de consideraciones que deben tenerse en cuenta a la hora de diseñar medidas provisionales. Estas consideraciones son las siguientes:

a) Respetar los convenios tributarios del país

No debe entrar en conflicto con los convenios tributarios, por lo que no debe ser un impuesto sobre la renta, pues estos están regulados por los convenios. Debe ser un impuesto al consumo que, idealmente, grave al suministro y no al proveedor; con una tasa fija; y no acreditable contra el impuesto sobre la renta.

b) Ser temporal

Se debe dejar de aplicar una vez que se haya acordado y se haya implementado una respuesta global a los desafíos tributarios planteados por la digitalización.

c) Ser focalizado

- La medida debe orientarse principalmente a aquellas empresas que se consideran de mayor riesgo, esto es, que tienen presencia económica sin presencia física (magnitud sin multitud) y modelos de negocio que dependen en gran medida de la participación del usuario y los efectos de red.

- No debe aplicarse a los suministros de bienes físicos por el solo hecho de que el contrato de venta se concluya en línea.
- Debe restringirse a ciertos servicios electrónicos específicos y no aplicarse a todos los servicios simplemente porque se proporcionan a través de Internet. Una definición tan amplia de servicios electrónicos abarcaría a empresas con una baja intensidad de participación de los usuarios en la creación de valor.
- Un impuesto provisional generalizado, sobre todos los servicios electrónicos, puede producir ineficiencias y oportunidades de planificación. Por ejemplo, un impuesto que se aplicara a todos los servicios en línea, pero no a la venta en línea de bienes, gravaría la entrega en línea de música, software, películas o libros, pero no se aplicaría a la entrega de los mismos productos en forma tangible.

d) Minimizar el exceso de gravamen

La tasa debe establecerse a una tasa baja que sea proporcional a los márgenes de beneficio de las empresas a las que se aplicará.

e) Minimizar el impacto en la creación de empresas y en las PYMES

Para ello se propone establecer dos umbrales de ingresos brutos. Uno para los ingresos globales y otro para los ingresos en el país. Solo deberían registrarse y pagar el impuesto provisional aquellas empresas que superen ambos umbrales.

f) Minimizar el costo y la complejidad.

El impuesto provisional debe ser lo más simple posible, de tal forma de minimizar los costos de cumplimiento y los costos de administración. (Jorratt, 2020, pág. 10 a 16)

4.2 PLAN DE ACCIÓN BEPS – FISCALIDAD INTERNACIONAL DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO - OCDE- Y LOS DESAFÍOS PRINCIPALES DE LA ECONOMÍA DIGITAL EN MATERIA DE POLÍTICA FISCAL

En este punto, abordaremos la información general sobre la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, más conocido como la OCDE, y los lineamientos que ha entregado en el Plan de Acción 1, que versa sobre cómo abordar los retos de la economía digital para la imposición.

4.2.1 INFORMACIÓN DE LA OCDE

¿Qué es la OCDE?

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, más conocido como la OCDE, es una organización internacional cuya misión es diseñar mejores políticas para una vida mejor. Tiene como objetivo promover políticas que favorezcan la prosperidad, la igualdad, las oportunidades y el bienestar para todas las personas, con casi 60 años de experiencia y conocimientos para preparar mejor el mundo de mañana. En colaboración con gobiernos, responsables de políticas públicas y ciudadanos, trabajan **para establecer estándares internacionales** y proponer soluciones basadas en datos empíricos a diversos retos sociales, económicos y medioambientales. La OCDE es un foro único, un centro de conocimientos para la recopilación de datos y el análisis, el intercambio de experiencias y de buenas prácticas. Asesoran en materia de políticas públicas y en el establecimiento de estándares y normas a nivel mundial en ámbitos que van desde la mejora del desempeño económico y la creación de empleo al fomento de una educación eficaz o **la lucha contra la evasión fiscal internacional**.

Entre algunas de las iniciativas con las que ayudan a los países a construir vidas mejores, está el ahorrar dinero a los contribuyentes, fomentando sociedades y economías que sean más justas, ecológicas y resilientes.

¿Cómo se conforma?

Consejo

El Consejo de la OCDE es el órgano decisorio general de la organización. Está formado por los embajadores de los países miembros y la Comisión Europea, y está presidido por el Secretario General. Se reúne periódicamente para examinar los trabajos de la Organización, expresar sus inquietudes y adoptar decisiones consensuadas. Una vez al año se celebra la Reunión del Consejo a nivel Ministerial. Este evento reúne a jefes de gobierno y ministros de Economía, Comercio y Asuntos Exteriores de los países miembros y permite realizar un seguimiento del trabajo de la organización y establecer prioridades. También se debate sobre el contexto económico y comercial mundial y se abordan asuntos como el financiamiento de la organización o el proceso de adhesión.

Comités

La OCDE trabaja con más de 300 comités, grupos de expertos y grupos de trabajo que abarcan prácticamente todos los ámbitos de la política pública. Dichos comités proponen soluciones, analizan datos y evalúan los progresos realizados en materia de políticas públicas. Colaboran con expertos nacionales y se enfocan en los mismos ámbitos temáticos que los ministerios gubernamentales: educación, finanzas, comercio, medio ambiente y desarrollo. Los participantes en los comités proceden de países miembros y socios. Cada año, unas 40 000 personas participan en estas reuniones representando a organismos públicos, el mundo académico, el sector privado y la sociedad civil, entre otros. Algunos debates evolucionan en negociaciones, gracias a que los países de la OCDE definen normas comunes que se siguen a escala mundial.

Secretaría

La Secretaría de la OCDE está compuesta por los distintos departamentos que se encargan de realizar las labores de investigación y análisis. Esto incluye alrededor de 3300 empleados que son economistas, juristas, estadísticos, científicos, sociólogos,

expertos en comunicación, entre otros. Además de su sede en París, la OCDE tiene centros en Berlín, México, Tokio y Washington D.C. Estos centros forman parte del departamento de comunicaciones y asuntos públicos de la OCDE.

El Secretario General, asistido por cuatro Secretarios Generales adjuntos, preside la Secretaria y el Consejo, sirviendo como enlace crucial entre las delegaciones nacionales y la Secretaria. (OCDE O. P., 2020)

-  **Canadá:** 10 de abril de 1961
-  **Estados Unidos:** 12 de abril de 1961
-  **Reino Unido:** 2 de mayo de 1961
-  **Dinamarca:** 30 de mayo de 1961
-  **Islandia:** 5 de junio de 1961
-  **Noruega:** 4 de julio de 1961
-  **Turquía:** 2 de agosto de 1961
-  **España:** 3 de agosto de 1961
-  **Portugal:** 4 de agosto de 1961
-  **Francia:** 7 de agosto de 1961
-  **Irlanda:** 17 de agosto de 1961
-  **Bélgica:** 13 de septiembre de 1961
-  **Alemania:** 27 de septiembre de 1961

Países miembros de la OCDE

Los 37 países miembros con los que cuenta en la actualidad abarcan todo el mundo, desde América del Norte y del Sur a Europa y Asia-Pacífico. Los países están representados por embajadores, que forman parte del Consejo de la OCDE, órgano que supervisa el trabajo y formula recomendaciones sobre el mismo, conforme a la Convención de la OCDE. Los

-  **Grecia:** 27 de septiembre de 1961
-  **Suecia:** 28 de septiembre de 1961
-  **Suiza:** 28 de septiembre de 1961
-  **Austria:** 29 de septiembre de 1961
-  **Países Bajos:** 13 de noviembre de 1961
-  **Luxemburgo:** 7 de diciembre de 1961
-  **Italia:** 29 de marzo de 1962
-  **Japón:** 28 de abril de 1964
-  **Finlandia:** 28 de enero de 1969
-  **Australia:** 7 de junio de 1971
-  **Nueva Zelanda:** 29 de mayo de 1973
-  **México:** 18 de mayo de 1994

embajadores colaboran con nuestros expertos y con las delegaciones de otros países, transmiten datos y análisis y desempeñan un papel esencial en los informes por países. La Comisión Europea participa en dicho trabajo, si bien no tiene

-  **República Checa:** 21 de diciembre de 1995
-  **Hungría:** 7 de mayo de 1996
-  **Polonia:** 22 de noviembre de 1996
-  **Corea del Sur:** 12 de diciembre de 1996
-  **Eslovaquia:** 14 de diciembre de 2000
-  **Chile:** 7 de mayo de 2010
-  **Eslovenia:** 21 de julio de 2010
-  **Israel:** 7 de septiembre de 2010
-  **Estonia:** 9 de diciembre de 2010
-  **Letonia:** 1 de julio de 2016
-  **Lituania:** 5 de julio de 2018
-  **Colombia:** 28 de abril de 2020

derecho de voto ni puede tomar parte de forma oficial en la adopción de normas presentadas al Consejo.

¿Cómo ha evolucionado?

La OCDE surgió de la Organización Europea para la Cooperación Económica (OECE), la cual se creó en 1948 con el apoyo de Estados Unidos y Canadá para coordinar el Plan Marshall y contribuir a la reconstrucción de las economías europeas después de la Segunda Guerra Mundial (www.oecd.org/history).

Fue creada como homóloga económica de la OTAN, la OCDE reemplazó a la OECE en 1961 y, desde entonces, su misión ha sido ayudar a los gobiernos a generar un crecimiento económico sostenible, empleos y niveles de vida elevados en los países miembros, manteniendo estabilidad financiera y favoreciendo, así, el desarrollo de la economía mundial. La Convención que la fundó también insta a la OCDE a promover una sana expansión económica en los países miembros y en otros países en el proceso de desarrollo económico, y a contribuir al crecimiento del comercio mundial sobre una base multilateral, no discriminatoria. En los últimos años, la OCDE ha ampliado su trabajo más allá de los 31 países miembros, para poner sus conocimientos analíticos y experiencia adquirida al servicio de más de 100 **países en desarrollo y economías de mercado emergentes**. En la cumbre del G8, celebrada en Heiligendamm en junio de 2007, los jefes de Estado y de gobierno de dicho grupo establecieron un diálogo activo con las economías emergentes (Brasil, China, India, México y Sudáfrica). El G8 pidió a la OCDE brindar una plataforma para este proceso de diálogo. Ante la globalización, el trabajo de la OCDE ha pasado de la revisión de las áreas de política pública en cada uno de los países miembros al análisis de cómo dichas áreas interactúan entre sí, entre países y fuera del área de la OCDE. De ahí han surgido trabajos sobre temas como el desarrollo sostenible, el cual considera factores ambientales, económicos y sociales a través de las fronteras nacionales, para ayudar a comprender los problemas y buscar conjuntamente la mejor solución.

La Organización también está ampliando su relación con la sociedad civil. Al principio se centró en las relaciones empresariales y laborales, y hoy abarca una amplia gama de organizaciones no gubernamentales. Asimismo, cada vez más, la OCDE invita al público a opinar sobre sus trabajos.

En una economía globalizada que evoluciona constantemente, la OCDE también está cambiando, pues está reformando su gestión, abordando temas complejos como la repartición de su carga presupuestaria, las reglas sobre la toma de decisiones y la manera de responder a las presiones para aumentar el número de sus miembros. También está renovando sus oficinas centrales de París, lo cual contempla la construcción de un nuevo centro de conferencias. Todos estos esfuerzos buscan hacer de la OCDE un instrumento de cooperación internacional aún más eficaz. (MEXICO, 2020, págs. 8, 9 Y 10)

Con respecto a la información anterior, que fue tomado del documento preparado por las oficinas de la OCDE en la ciudad de México, contiene un organigrama de los diferentes Directorados que funcionan a lo interno de dicha institución en el cual se encuentra el de Centro de Política y Administración Fiscal, cuya información se encuentra el sitio web: www.oecd.org/tax, que contiene lo siguiente:

Fiscalidad

La OCDE ayuda a los responsables de las políticas públicas a diseñar los sistemas fiscales del siglo XXI. El Centro de Políticas Fiscales y Administración **examina todos los aspectos de la fiscalidad.**

La OCDE promueve la cooperación internacional en cuestiones fiscales fomentando el diálogo con más de 80 países no miembros de la Organización, a lo cual se suman trabajos sobre **negociación, aplicación e interpretación de tratados fiscales, precios de transferencia e intercambio efectivo de información.**

Las principales publicaciones estadísticas ofrecen comparaciones anuales de los niveles fiscales y de las estructuras en los países de la OCDE. El centro trabaja con otros directorados sobre asuntos fiscales clave como el impacto fiscal en el funcionamiento de los mercados laborales.

4.2.2 PLAN DE ACCIÓN BEPS – FISCALIDAD INTERNACIONAL DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO - OCDE- Y LOS DESAFIOS PRINCIPALES DE LA ECONOMIA DIGITAL EN MATERIA DE POLITICA FISCAL

4.2.2.1 Globalización de la economía y presentación del Proyecto de la OCDE.

La globalización de la economía es el origen del proyecto de la OCDE denominado plan de acción contra la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios entre las jurisdicciones, conocido como <Plan de Acción BEPS>, por sus siglas en inglés: Base Erosion and Profit Shifting. Al respecto, la globalización es un fenómeno que sin duda ha beneficiado a las economías domésticas, pues no se trata de un fenómeno nuevo, pero ha acelerado su ritmo en el siglo XXI al amparo del desarrollo tecnológico, de la llamada “economía digital”, de las mejoras de las telecomunicaciones, del Internet, de la eliminación de barreras comerciales, de la apertura de fronteras que facilitan la migración del capital humano.

De esta manera, la globalización ha impulsado la innovación, la creación de puestos de trabajo y las inversiones transnacionales. La globalización o internacionalización es un fenómeno a todas luces positivo, aunque pueda generar algunas zonas de sombra. Esta globalización ha tenido un profundo impacto en la forma en la que se organizan y operan los grandes grupos o empresas multinacionales (EM) y también en los sistemas fiscales de los distintos estados.

Por otra parte, en lo que concierne a los estados, la preocupación surgió en los años veinte sobre la doble imposición internacional que pudiera suponer un obstáculo a las

operaciones e inversiones transfronterizas y que fue el motor de los Convenios para evitar la Doble Imposición hasta finales del siglo pasado, ha dado paso a una preocupación en sentido contrario. En efecto, las administraciones quieren combatir los supuestos de des-imposición a los que pueda dar lugar un uso que consideran incorrecto o ilegítimo de las oportunidades de planificación fiscal que se generan por la combinación de modelos de negocio globales y la descoordinación de los sistemas fiscales nacionales.

Las administraciones han considerado que la denominada “planificación fiscal agresiva”, que se habría convertido en práctica habitual entre las grandes multinacionales, generaba una situación particularmente tensa en un momento en que la grave crisis económica de comienzos de siglo había generado una mayor sensibilidad social en cuanto a la obligación de los grandes grupos empresariales de contribuir a la sociedad con una “cuota impositiva justa”, esto es, con el denominado “fair share of tax”.

Y es en este nuevo contexto en el que surge el Plan de Acción BEPS. En noviembre de 2012 los Ministros de Finanzas del G20 pidieron un diagnóstico de la situación a la OCDE; el 12 de febrero de 2013 la OCDE presentó el trabajo denominado “Cómo solucionar la erosión de bases y el traslado de beneficios” (“Addressing Base Erosion and Profit Shifting”); tres días después, los Ministros de Finanzas del G20 reunidos en Moscú (15-16 de Febrero del año 2013) manifestaban:

“Damos la bienvenida al informe de la OCDE sobre erosión de bases y traslado de beneficios y reconocemos que una parte importante de la sostenibilidad fiscal consiste en preservar las bases imponibles. ***Estamos decididos a desarrollar medidas que solucionen la erosión de bases y el traslado de beneficios, a adoptar colectivamente las medidas necesarias, y esperamos que la OCDE nos presente un plan omnicompreensivo en julio***”.

Se había logrado así un fuerte apoyo político del G20 para solucionar de forma colectiva y coordinada los problemas detectados. Y el plan omnicompreensivo que pedía el G20 no se hizo esperar. Fue en julio de 2013 que se publicó un plan de 15 acciones (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting) organizadas sobre tres pilares fundamentales:

- iv) la coherencia del Impuesto sobre Sociedades a nivel internacional;
- v) Una realineación de la imposición y la sustancia económica y
- vi) La transparencia junto con la seguridad jurídica y la predictibilidad.

También se ocupa el Plan de Acción BEPS sobre la economía digital y del desarrollo de un instrumento multilateral que facilite la implementación de las medidas que se pudieran acordar.

El Plan BEPS tomó nuevo impulso, el definitivo, con el apoyo explícito de los líderes del G20, quienes unos meses más tarde, en su reunión del 5 y 6 de septiembre de 2013 en San Petersburgo, afirmaron:

“Refrendamos por completo el ambicioso y completo Plan de Acción (...). Saludamos el nacimiento del Proyecto BEPS de la OCDE y el G20 y pedimos a todos los países interesados que participen. Los beneficios deben ser gravados allí donde se desarrollan las actividades productivas y donde se crea el valor (...)”

Pues bien, tras dos años de un intenso trabajo coordinado por el equipo de la OCDE liderado por Raffaele Russo, y tras un proceso de elaboración omnicompreensivo, en el que se recabaron opiniones y comentarios de las administraciones y del sector privado, tanto de la industria como de los despachos de abogados y resto de firmas de asesoría fiscal, sobre todas y cada una de las acciones propuestas, se presentó el 5 de octubre de 2015 el paquete definitivo de medidas para llevar a cabo una reforma integral, coherente y coordinada de la normativa tributaria internacional y que sería discutido y aprobado días más tarde por los ministros de Finanzas del G20 en su reunión del 8 de octubre en Lima, Perú. ¡Misión cumplida! ¿O tal vez deberíamos decir “¿Misión cumplida?”, entre signos de interrogación? Los signos de interrogación nos atrevemos a ponerlos ahora, en la primavera de 2017, casi dos años después de la publicación del

paquete de medidas relativo a las 15 acciones y tras confirmar la complejidad de la implantación práctica de las medidas propuestas –sirvan como ejemplo las numerosas cuestiones que suscita el denominado Convenio Multilateral desarrollado al hilo de la Acción 15 del Plan BEPS y que es objeto de análisis más adelante en esta obra, cuya firma ha tenido lugar en junio de 2017. (COMPETITIVIDAD, 2017, pág. 11 al 13)

4.2.2.2 Estrategias contenidas en el Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (Plan de Acción BEPS)

Es de mencionar que históricamente la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, denominada la OCDE, se ha preocupado por evitar la doble imposición fiscal, para lo cual su Modelo de Convenio de Doble Imposición es la base de la gran mayoría de convenios bilaterales que existen en el mundo, así como también, ha marcado parámetros en el tema de Precios de Transferencia (Acciones 8, 9, 10 y 13) que buscan la distribución equitativa de la renta.

En este sentido, el 12 de febrero de 2013, la OCDE publicó el documento denominado “Addressing Base Erosion and Profit Shifting” (“BEPS” por sus siglas en inglés), el cual aborda la preocupación que existe entre sus países miembros y establece una “Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”. Podemos mencionar que el problema de erosión de base al que hace referencia BEPS, no es un tema de violación de leyes, sino más bien se traduce en la utilización “**agresiva**” del marco tributario internacional que realizan algunas empresas multinacionales.

Este documento señala que la legislación vigente en el periodo que se llevó a cabo el estudio permite manipular utilidades a través de estructuras jurídicas de derechos y obligaciones intangibles, reduciendo legalmente las utilidades en las entidades donde se llevan a cabo las actividades productivas. El Plan BEPS es un ambicioso trabajo de “reparación” del sistema fiscal internacional que toma en cuenta la situación de las empresas multinacionales, fundamentalmente, pero que responde a la presión de

determinados Estados que consideran injustos los niveles de tributación de los que se vienen beneficiando las mismas en el actual contexto internacional.

En seguimiento al documento BEPS, el 19 de julio de 2013 se publicó el “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting” que establece el Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Este Plan de Acción BEPS fue recibido de la siguiente forma por los líderes del G20 en su reunión del 5 y 6 de septiembre de 2013, en San Petersburgo: “Saludamos el nacimiento del proyecto BEPS de la OCDE y el G20 y pedimos a todos los países interesados que participen. Los beneficios deben ser gravados allí donde se desarrollan las actividades productivas y donde se crea el valor.”

El mencionado Plan de Acción BEPS considera 15 acciones a ser consideradas por los miembros de la OCDE y del G20, para abatir precisamente la preocupación de BEPS: la erosión de la base tributaria a través del traslado de utilidades entre países. Estas acciones la podemos resumir de la siguiente manera:

Acción 1: Economía Digital. Identificación de las principales dificultades que la economía digital plantea para la aplicación de tributos, directos e indirectos. En este sentido, se identifican los problemas que generan determinados modelos de negocios globales que articulan estructuras internacionales de explotación de activos intangibles con escasa sustancia económica.

Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos. Analizar y neutralizar los efectos perniciosos (doble no imposición, doble deducción o diferimiento) que pueda conllevar el desarrollo de actividades de negocio mediante entidades híbridas (p.e. entidades transparentes en unas jurisdicciones y no en otras) o con doble residencia.

Acción 3: Recomendaciones sobre el diseño de Normas de Transparencia Fiscal Internacional. Con estas recomendaciones, se trataría de evitar los problemas que las Normas de Transparencia Fiscal Internacional plantean no solo desde la óptica del

Estado de residencia sino también en relación con terceros Estados donde se obtienen por filiales situadas en territorios de baja tributación.

Acción 4: Reglas que prevengan la erosión de bases imponibles a través de pagos de intereses y otros gastos financieros excesivos. Esto se sugiere a través de un catálogo de “buenas prácticas” relativas al diseño de reglas que prevengan la erosión de bases imponibles a través de gastos excesivos por concepto de intereses u otros pagos financieros.

Acción 5: Contrarrestar las prácticas de competencia fiscal lesiva de manera más efectiva, tomando en consideración la transparencia y sustancia. Con esto se pretende mejorar la transparencia entre países, a través de notificaciones entre autoridades competentes de “rulings” de concesión de incentivos, así como la definición de requisitos de sustancia para cualquier régimen preferencial y la coordinación de la acción con Estados no miembros de la OCDE.

Acción 6: Impedir la utilización abusiva de Tratados. Esto se buscaría a través de:

A) alinear reglas domésticas e internacionales de tal forma que los ingresos se reconozcan en las jurisdicciones generadoras de la actividad económica, B) Restringir la utilización de Tratados en circunstancias inapropiadas, C) Hay que enfatizar que los Tratados no deben generar “doble no imposición”.

Acción 7: Impedir los comportamientos que evitan de manera artificial el establecimiento permanente en el país fuente. Esto trata de abatir las operaciones entre las casas centrales y sus establecimientos permanentes, que permiten actualmente la evasión artificial.

Acciones 8, 9 y 10: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor. En estas acciones se buscan tres objetivos:

Activos Intangibles: La tributación de las transacciones que involucran activos intangibles es probablemente la mayor preocupación de la OCDE en materia de precios de

transferencia y fiscalidad internacional en estos momentos. En este sentido se sugiere que los beneficios asociados a este tipo de activos se asignen de conformidad con la creación de valor.

Riesgos y Capital: En el ámbito de las reestructuraciones empresariales, la OCDE ha detectado determinadas prácticas de los grupos multinacionales que persiguen la reasignación de los beneficios a jurisdicciones de baja tributación mediante la transferencia artificial de riesgos asociados a determinadas actividades (principalmente fabricación o distribución) a filiales situadas en dichos países. En este sentido sugiere la adopción de normas de precios de transferencia o medidas especiales para evitar que una entidad perciba ingresos únicamente por el hecho de haber asumido contractualmente riesgos (sin hacerse cargo realmente de las funciones y los activos necesarios para el desarrollo de la actividad) o haber aportado capital de forma excesiva.

Otras operaciones de alto riesgo: Esta acción está encaminada a prevenir la erosión de bases imponibles mediante la realización, entre entidades vinculadas, de operaciones que raramente se producirían (o no se producirían) entre terceros.

Acción 11: Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella. Con esta acción se sugiere la evaluación de una serie de fuentes de datos existentes y la identificación de los nuevos tipos de datos a nivel micro como pueden ser estados financieros y declaraciones fiscales de los contribuyentes, cuidando la confidencialidad y costos que esto implica.

Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Esta acción señala que, aunque las auditorías son útiles para la captación de información sobre riesgos fiscales, otras medidas potencialmente útiles son programas de cumplimiento cooperativo entre los contribuyentes y las administraciones tributarias, a través del cual se establezcan normas de declaración obligatoria para transacciones o estructuras agresivas o abusivas. Esto implica establecer modelos

eficientes de intercambio de información sobre las estructuras de planificación fiscal internacional entre administraciones tributarias.

Acción 13: Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia. Esta acción considera la obligación que las empresas multinacionales informen a las administraciones tributarias sobre la asignación mundial de sus ingresos, actividad económica y los impuestos pagados entre los países.

Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias. Esa acción sugiere la posibilidad de completar las disposiciones existentes sobre los procedimientos amistosos en los convenios fiscales considerando arbitraje obligatorio y vinculante.

Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral. Este instrumento debe ofrecer un enfoque innovador a la fiscalidad internacional, que reflejen la naturaleza rápidamente evolutiva de la economía global y la necesidad de adaptarse rápidamente a esta evolución.

4.2.2.3 Acción 1: Los Desafíos de la Economía Digital para la Tributación de las Empresas Multinacionales

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico elaboró en el año 2014, el documento en el cual aborda la Acción 1, denominado Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios, sobre “Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital”. (OCDE, 2014) Por la importancia que tiene para el presente trabajo de investigación, se hace necesario abordar el tema con profundidad, por lo que se tratan los temas siguientes:

A. Introducción

La génesis del proyecto BEPS se encuentra en la acción 1, relativa a la economía digital. La tributación de las empresas multinacionales (EMN) cuyo negocio es esencialmente

digital ha puesto en el foco de atención el sistema de gravamen de las rentas empresariales, caracterizado por el ***principio de tributación por renta mundial*** en el estado de residencia. Posiblemente los redactores originales del artículo 7 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (beneficios empresariales) nunca contaron con la posibilidad, hoy cierta, de que ciertas empresas multinacionales pueden llevar a cabo modelos de negocio profundamente desmaterializados, y por tanto sin substancia operativa en un sentido tradicional sujeta a gravamen en los países en que realizan actividad económica (la obtención de renta como hecho imposible).

La globalización económica tal y como la conocemos hoy, ha puesto en cuestión el sistema internacional de sujeción tributaria de los beneficios empresariales. Desde el punto de vista económico la globalización aumenta exponencialmente, el papel de la empresa multinacional y por tanto su relevancia tributaria y social.

Escapa de los propósitos de estas páginas realizar una definición cerrada de los contornos de la economía digital. En primera instancia incluye las actividades de las empresas que tienen un contenido eminentemente digital, es decir, la prestación de servicios o venta de bienes de contenido digital. Por ejemplo, entre otras, servicios prestados por buscadores en Internet y correo electrónico, producción y descarga de aplicaciones, gestión de contenidos audiovisuales, extracción y explotación de datos, servicios relativos a telecomunicaciones o servicios relacionados con redes sociales.

Pero no es menos cierto que las tecnologías de información y comunicación han posibilitado la adopción de nuevos modelos de negocio de actividades tradicionales. Desde este punto de vista, y al igual que en el primer caso del párrafo anterior, se produce por ejemplo una acusada disminución de la presencia física de los negocios en las jurisdicciones en las que se realiza la venta de los productos o servicios, planteando problemas de tributación directa e indirecta.

También las actividades de fabricación encuentran en la revolución digital nuevas fuentes de eficiencia y nuevos modelos operativos. Las capacidades de computación en la nube

(cloud computing), por ejemplo, permiten que el stock de materia prima y de producto terminado se pueda controlar de manera remota, e incluso la resolución de incidencias del propio proceso en sí mismo. Por tanto, es imposible aislar los problemas de la economía digital a efectos tributarios del resto de los desafíos que plantean las tecnologías de comunicación e información (TIC). Ciertamente, los nuevos entornos tecnológicos han permitido modificar sustancialmente los modelos de negocio de las empresas multinacionales. Dado que una de las señas distintivas de la empresa multinacional es precisamente su alcance global, la capacidad de producir y comercializar bienes y servicios de manera remota se ve notablemente acrecentada. Incluso las estructuras de gestión internas se ven también afectadas. Por ejemplo, las responsabilidades de gestión (reporting lines), la toma de decisiones o los comités de gestión con localizaciones en varias jurisdicciones simultáneamente (equipos de gestión virtuales) cuestionan, como veremos, conceptos esenciales en la fiscalidad internacional como la gestión del riesgo, la realización de funciones o la sustancia a efectos tributarios.

Las TIC afectan a uno de los vectores básicos de la empresa multinacional (EM), como es la centralización de los procesos de creación de valor. De este modo, la realización de funciones clave de un negocio, por ejemplo en el ámbito de la comercialización, puede contar con la gestión de inventarios realizada de manera externa, en otra jurisdicción tributaria, al margen de las capacidades de la propia entidad que realiza la actividad comercial radicada en el propio mercado de ventas. Otro ejemplo, de solución más compleja si cabe, es la creación y explotación de activos intangibles.

El informe de la acción 1 del proyecto BEPS denominado como abordar los desafíos fiscales de la digitalización de la economía (Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy), clasifica los modelos de negocio resultantes de las TCI en las siguientes categorías esenciales:⁵

⁵ Toda clasificación de los negocios digitales es por definición forzada e insuficiente. En cualquier caso, la aquí referida sirve de objeto de aclarar el alcance de la economía digital.

- Comercio electrónico, como la venta de productos físicos o servicios a través de la red mediante plataformas específicas. Puede acontecer en entornos B2B (Business to Business), B2C (business To Consumer) o C2C (Consumer to Consumer) en los que el empresario desarrolla el rol de intermediario y procediendo sus ingresos bien de los propios consumidores o usuarios o bien de servicios publicitarios de terceros empresarios.
- Servicios o plataformas de pagos, en las que el empresario digital actúa de intermediario entre comprador y vendedor.
- Servicios de descarga de aplicaciones y productos digitales.
- Publicidad Online
- Plataformas de red participativas, frecuentemente llamadas redes sociales.
- Computación en la nube (Cloud Computing). Posiblemente la categoría más difícil para delimitar sus contornos, comprende la prestación de servicios digitales y estandarizados relativos a la programación informática, almacenamiento de datos, gestión de software y datos y la utilización compartida de recursos físicos y virtuales. Un caso de particular relevancia por su complejidad tributaria es la explotación de datos. La información obtenida de consumidores, usuarios y empresas a través de múltiples fuentes es objeto de tratamiento de cara a su explotación comercial por empresas y organizaciones, frecuentemente en entornos internacionales. De este modo, la conexión de los ingresos de las empresas desarrollando este tipo de actividades se predica tanto de las (múltiples) jurisdicciones de origen de los datos como de las de destino (también múltiples y posiblemente no coincidentes con las primeras).⁶

Los ingresos de los empresarios digitales pueden provenir de cuotas de suscripción periódicas, ingresos por operaciones o transacciones, ingresos por descarga de servicios o software, pagos por licencias de tecnología, pagos por acceso y uso de datos e informaciones.

⁶ Referido en el informe de Economía Digital en el proyecto PEBS (acción 1) como Multi-sided business models.

De todo ello, se derivan las especiales características de la cadena de valor de las empresa de la economía digital, especialmente globales, y susceptibles de contar con una flexibilidad máxima a la hora de configurar geográficamente sus actividades, por cuanto la centralización de ciertas funciones puede ser muy acusada y la posibilidad de concentrar funciones de producción digital (software, infraestructura, contenidos) en jurisdicciones convenientes en cuanto a capacitación técnica y coste, aunque distintas de aquellas en las que se realizan ventas. De este modo, las empresas de la economía digital pueden presentar cadenas de valor dónde la generación de los ingresos se logra en jurisdicciones con muy pocos o ningún requerimiento de presencia física (personal, instalaciones y activos –fijos y circulantes–) mientras que en otras concentran funciones de producción con alta intensidad funcional (personal y activos). Este último aspecto es especialmente importante, en especial por la gestión de riesgos, por cuanto a las **empresas digitales** les atañe de manera especialmente acusada el riesgo de obsolescencia tecnológica, del que se protegen con altísimas tasas de inversión en investigación y desarrollo, frecuentemente alcanzando porcentajes de dos dígitos respecto de los ingresos consolidados.

B. Problemas identificados en el Marco del Proyecto BEPS

La estructura de la cadena de valor de las empresas digitales plantea los siguientes desafíos esenciales:

- En primer lugar, la obtención de ingresos en la jurisdicción de la fuente (*market jurisdiction*) con un nivel de funciones extremadamente bajo.
- En segundo lugar, la posibilidad de que las actividades realizadas en la jurisdicción de la fuente **escapen de la definición de establecimiento permanente**, por tener carácter auxiliar o preparatorio.
- En tercer término, la atribución de beneficios a los activos intangibles inherentes al modelo de negocio, ya sean estos comerciales o tecnológicos. Evidentemente, en función de la secuencia de operaciones en la cadena de valor pudiera suceder que la jurisdicción de los intangibles fuera una jurisdicción intermedia entre la *market jurisdiction* y la de producción de los activos intangibles y de gestión

funcional del riesgo, de modo que la titularidad de la citada jurisdicción intermedia sobre los ingresos derivados del intangible pudiese ponerse en cuestión (beneficiario efectivo) en el estado de la fuente de la renta.

- En cuarto y último término, la atribución de riesgos específicos de la cadena de valor, en especial el propiamente tecnológico, y su papel en la atribución de beneficios. Mientras que los activos intangibles están dotados de una alta movilidad y pueden estar localizados en una jurisdicción específica y beneficiarse de su tratamiento tributario propio, la gestión funcional de los riesgos tiene un menor grado de movilidad y por tanto puede entrar en conflicto la atribución de beneficios a la gestión funcional de los riesgos con la propia de los activos intangibles, y ésta a su vez con las jurisdicciones de la fuente (*market jurisdictions*). Así, en la medida en que los riesgos propios de mercado y los activos intangibles se encuentren disociados en términos de entidad de control y explotación, respectivamente, se producirá una inevitable tensión de la vis atractiva de unos y otros. El informe parte así de entender que así como la ubicación de los activos intangibles puede ser propia del ámbito de decisión empresarial, al menos desde la perspectiva de propiedad legal, la gestión de los riesgos debe hacerse desde el lugar en que esta es pertinente. El informe tiene una marcada preferencia por el riesgo como elemento de atracción de renta respecto de la mera titularidad no funcional (sin explotación desarrollo, control etc...) de los activos intangibles.

C. Condicionantes Tributarios del Modelo de Negocio Digital

A raíz de la evolución de los modelos de negocio, a nivel general, y de la expansión de la economía digital, en particular, el modo de operar en la actualidad de empresas no residentes en un Estado de la fuente difiere sustancialmente del que regía en la época en que se formularon las normas fiscales internacionales. Por ejemplo, si bien antes una empresa no residente ya podía realizar ventas en una jurisdicción en la que no contaba con una presencia física, el fenómeno ha adquirido ahora unas dimensiones espectaculares gracias al progreso de las TIC.

Asimismo, en el pasado, las empresas que pretendían expandirse y desarrollar su actividad en un Estado de la fuente concreto debían contar habitualmente con una presencia física in situ en forma de centro de producción, comercialización y distribución. Por lo general, estas actividades locales suponían realizar operaciones de un alto valor potencial tales como compras, gestión de inventario, comercialización a nivel local, promoción de la marca y otras actividades que generaban ingresos locales sujetos a gravamen en el Estado de la fuente en cuestión. Las nuevas y actualizadas prácticas comerciales, unidas a los avances de las TIC y a la liberalización de los intercambios, han permitido a las empresas centralizar la gestión de gran parte de las funciones que anteriormente exigían una presencia local, dejando así obsoleto el modelo de negocio tradicionalmente implantado en las economías de mercado.

El hecho de que los umbrales de gravamen existentes se definan en relación con la presencia física se debe, en parte, a la necesidad para numerosas actividades tradicionales de contar con una presencia física local para poder realizar ventas importantes de bienes y servicios en una determinada plaza. Por otra parte, se debe también a la necesidad de garantizar que el Estado de la fuente goza de capacidad administrativa para someter a una empresa no residente al ejercicio de su potestad tributaria.

Hoy en día, el hecho de que los modelos económicos de referencia exijan una menor presencia física –efecto que puede verse amplificado en determinados tipos de actividad del sector de las TIC, plantea, en consecuencia, diversos retos para la fiscalidad internacional.

Existen otros elementos de la economía digital que plantean igualmente retos para los responsables políticos. Como se ha señalado, la creciente remisión a los datos como recurso productivo en determinados nuevos modelos de negocio puede representar ulteriores desafíos fiscales en términos de calificación de las rentas y atribución del valor generado por dichos datos. Por otra parte, las nuevas fuentes de ingresos, adoptadas

principalmente a la luz de la proliferación de modelos de negocio multilaterales o debido al uso de potencias de proceso y anchos de banda masivos, ponen en entredicho la idoneidad de los criterios actuales de calificación de determinados pagos y operaciones a efectos tributarios. Por último, las tecnologías digitales facilitan el desarrollo de actividades comerciales a escala internacional, al tiempo que permiten a los consumidores acceder a productos y servicios del mundo entero, lo que constituye un nuevo desafío de cara a recaudar el volumen apropiado de impuestos sobre el consumo.

En términos generales, los principales desafíos planteados por la economía digital en el ámbito de la imposición directa se agrupan en tres grandes categorías:

C.1 Nexo (o criterio de sujeción)

La problemática del nexo es la referida a la capacidad de las cadenas de valor digitales de generar valor sin presencia física o bien con una presencia física reducida que resulta desproporcionada con los ingresos generados en la jurisdicción de la fuente de éstos, *market jurisdiction*. La reducida presencia presenta una problemática valorativa, es decir de definición de la base imponible, mientras que la ausencia de presencia o la presencia no significativa (por tratarse de una presencia auxiliar en el contexto del artículo 5 relativo a la Definición de Establecimiento Permanente, apartado 4 del Modelo de Convenio de la OCDE, contenido en el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, publicada por el Instituto de Estudios Fiscales de la OCDE, en julio de 2010) genera una problemática de sujeción al impuesto, es decir de realización del hecho imponible en sí mismo, dada la regla de atribución de potestad tributaria del artículo 7 al Estado de residencia. El informe de la acción 1 del proyecto BEPS ha considerado la adopción de un concepto de “presencia económica significativa” a construir desde diversos parámetros de configuración como luego veremos. Sin embargo, en modo alguno estos factores han prosperado como base sólida de atracción tributaria de los negocios digitales, probablemente por la dificultad de asignación de base imponible a la presencia digital significativa.

C.2 Tratamiento fiscal de los Datos

El problema de la gestión en origen de datos e informaciones relevantes en el entorno digital es una variante del problema del nexo, y por tanto ha quedado igualmente sin resolver. En síntesis, el objetivo es asignar un valor a la información y datos obtenidos de manera remota sobre tendencias de consumo, orientaciones sociales, medios de pago, estrategias empresariales, entre otros, cuando la información es objeto de explotación comercial desde otra jurisdicción con destino a su consumo generalmente por empresas y organizaciones, digitales y no digitales, de Estados que pueden ser distintos del de origen de los datos, al menos en parte. La labor de recogida e interpretación se realiza por tanto de manera ajena a cualquier presencia física en la jurisdicción de procedencia del dato. Estos pueden ser visitas a páginas de internet, residencia de consumidores, búsquedas efectuadas en servidores, preferencias de consumo, compras digitales, transacciones financieras y pagos digitales o mediante tarjeta bancaria, y otros.

C.3 Caracterización

Los problemas de caracterización consisten en la consideración de la renta como renta empresarial o bien como renta de naturaleza intangible a la que se pueda atribuir el carácter de regalías (royalties), ya encajen o no plenamente en el concepto de licencia del artículo 12 relativo a la Imposición de las Regalías del Modelo de Convenio de la OCDE (Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, publicado por el Instituto de Estudios Fiscales de la OCDE).

Es, de nuevo, un problema subordinado al del nexo, y sobre el que volveremos en el apartado siguiente a la hora de valorar los problemas específicos de caracterización en el nuevo capítulo I de las Directrices para Precios de Transferencia en virtud de la redacción dada por el Informe de las acciones 8-10 del proyecto BEPS, sobre Alinear los Resultados de los Precios de Transferencia con la Creación de Valor (Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation). De este modo, la pretendida sujeción a retenciones en fuente no es sino una reacción a los llamados por el Informe de la acción 1 como modelos de

negocio digital completamente desmaterializados (fully desmaterialized business models) en el Estado de la fuente, y a los que el proyecto BEPS ha respondido con modificaciones parciales de las Directrices OCDE y con modificaciones a la cláusula de establecimiento permanente.

D. Medidas Alternativas Consideradas para Atajar los Problemas de la Tributación Internacional Respecto de la Economía Digital

D.1 Medidas alternativas al sistema actual de fiscalidad internacional

El grupo de trabajo sobre los aspectos fiscales de la economía digital (TFDE) inició en el año 2013 sus trabajos como un grupo dependiente del Comité de Asuntos fiscales de la OCDE.

El ámbito de reflexión no se limitó solamente a los parámetros conocidos del modelo de convenio sino que trató de traspasar sus limitaciones tradicionales para configurar la tributación de las empresas multinacionales (EMN) digitales sobre hechos imponible alternativos al beneficio empresarial conocido hasta ahora. Las posibles alternativas, descartadas por su complejidad y posibles efectos secundarios en materia de competitividad y encaje con los mecanismos para evitar la doble imposición fueron, en síntesis, las siguientes:

- En primer término, la creación del concepto de presencia fiscal significativa. Dicha figura trataría de atender la insuficiencia del concepto de establecimiento permanente para resolver la dinámica de la economía digital en modelos de negocio profundamente desmaterializados. Su adopción requeriría dos fases de trabajo.

Por una parte, la definición de los hechos (presunciones normativas) que debieran dar lugar a la creación de dicha presencia significativa como

contribuyente. Los factores considerados se revelaron ciertamente impredecibles en cuanto a sus efectos prácticos, y se ceñían a indicadores como por ejemplo, cifra de negocio, de modo que a partir de un cierto nivel se desencadenara la presencia gravable. Evidentemente, las dificultades de administración eran conocidas por el grupo de trabajo, de modo que se plantean por el informe alternativas como los factores digitales (dominio local, plataforma local o transacciones o medios de pago financieros realizados en el país) y factores de uso (como volumen de datos obtenidos en el territorio, número de usuarios, suscripción de contratos de modo online). Dichas alternativas tampoco resuelven los problemas de administración.

Por otra parte, el elemento desencadenante de la presencia gravable debiera tener una relación directa con la determinación del beneficio imponible en el país, especialmente en los casos de beneficios presuntos por oposición a los métodos basados en el prorrateo fraccional (fractional apportionment), considerando fórmulas preestablecidas respecto del grupo en su conjunto. Lógicamente el encaje de este tipo de métodos de valoración presentan una divergencia notable con el principio de plena concurrencia, de modo que se plantea un problema de igualdad de trato entre aquellos contribuyentes operando mediante filial o establecimiento permanente tradicional y aquellos otros gravados mediante la presencia económica significativa. Asimismo, la figura en sí abriría un cuestionamiento directo de la cláusula de establecimiento permanente, especialmente para aquellos grupos, cualquiera que sea su actividad, operando en países no adheridos al consenso OCDE/ONU.

- El segundo de los métodos propuestos consiste en la implantación de una retención a cuenta en transacciones digitales. La complejidad administrativa que plantea respecto de los nexos de retención desaconsejaba su puesta en práctica. Además, requería la fijación de tipos de retención que gravasen el beneficio empresarial presunto, lo cual complicaba más aún su implantación.

- Finalmente, se consideró asimismo la implantación de una tasa de ecualización que permitiera gravar en el estado de la fuente los pagos por transacciones digitales, por ejemplo ventas a distancia. De este modo, de manera indirecta se sujetaba a gravamen en el lugar dónde se producen parte de los beneficios presuntos de la actividad. Su aplicación, no obstante plantea problemas de compatibilidad con el gravamen en residencia a la hora de evitar la doble imposición que de cualquier modo se produce.

En resumen, los métodos propuestos planteaban:

- (i) problemas de implantación para las administraciones tributarias,
- (ii) problemas normativos de encaje con los sistemas actuales de gravamen en residencia y eliminación de la doble imposición, y
- (iii) así como dificultades derivadas de las limitaciones y restricciones que imponen al comercio internacional, asociadas asimismo a la posible discriminación impositiva o negativa entre contribuyentes. Por otra parte, el consenso actual entorno al principio de plena competencia en relaciones entre empresas del grupo quedaría francamente debilitado.

Por estas razones ninguna de las opciones planteadas fueron objeto de aprobación. En el siguiente apartado se da cuenta de los aspectos más destacables que las demás acciones han modificado al objeto de atender los cambios requeridos por la economía digital.

D.2 Áreas del plan BEPS relevantes para la Acción 1

El capítulo 6 de la acción 1 que se refiere a “Cómo abordar los problemas BEPS en el contexto de la economía digital” (Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios – Como abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. Acción 1: Objetivo del 2014), repasa las acciones relevantes a los efectos de atajar los problemas de erosión fiscal de bases en conexión con los modelos de negocio digitales, a través de la siguiente clasificación:

- Problemas BEPS exclusivos de la jurisdicción dónde se realizan las operaciones económicas (*market jurisdiction*). La acción 6 que se refiere a “Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales”, podría denegar el acceso a los convenios de doble imposición a ciertas operaciones en el curso de modelos de negocio digitales, evitando también el fenómeno de la doble no imposición y la renta apátrida, que carece de nacionalidad legal, a efectos fiscales (*stateless income*). Asimismo, la acción 7 que se refiere a “Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente EP”, puede afectar las excepciones a la existencia de establecimiento permanente de modo que se posibilite la aplicación de la figura de un modo más general.
- Problemas BEPS que se plantean tanto en la jurisdicción de la fuente (*market jurisdiction*) como en aquella dónde reside la matriz. La acción 2 “Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos”, sobre híbridos; la acción 4 “Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros”, sobre intereses; la acción 5 “Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia”, sobre transparencia con especial énfasis en regímenes de caja de patente (*patent box*); y de las acciones 8 a 10 “Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor”, sobre alineación de los resultados en clave de precios de transferencia con la creación de valor, parecen idóneas para resolver los problemas que se plantean. Especialmente útiles son las últimas, como luego veremos con más detalle.
- Problemas BEPS exclusivos de la jurisdicción de la matriz, cuyo enfoque puede provenir de la aplicación de la acción 3 “Refuerzo de la normativa sobre CFC”, sobre transparencia fiscal.

Con todo, las acciones que con mayor especificidad parecen proyectar conclusiones sobre los modelos de negocio digitales son la 7 y las 8 a 10, a las que dedicamos los siguientes apartados.

E. Cambios en el Modelo de Convenio Relativos al Establecimiento Permanente Digital

De los aspectos que afectan la interpretación de las excepciones que se mencionan más adelante en el apartado F, relativo a las actividades auxiliares o preparatorias, y por otro lado, a la noción de agente dependiente en el contexto del apartado G del presente trabajo, pueden generar efectos en la determinación de la existencia de establecimientos permanentes (EP).

E.1 Reinterpretación de actividades auxiliares o preparatorias

En lo relativo a la auxiliariedad de los almacenes y por tanto su escape a la cláusula de establecimiento permanente debe ahora reinterpretarse en el contexto de la relevancia del almacén en el modelo de negocio, de modo que si éste se caracteriza por la respuesta ágil e inmediata a las necesidades de los consumidores el almacén será parte clave y no auxiliar del negocio de la empresa. Probablemente similares consideraciones puedan hacerse de los servicios postventa de productos vendidos en entornos digitales. Es de esperar que la interpretación funcional de los supuestos en el apartado F, conduzca a la aparición de un mayor número de establecimientos permanentes, y en todo caso se dirige a resolver, aunque muy limitadamente, los problemas del nexo allí dónde los negocios digitales tienen una presencia muy tenue en el país.

E.2 La expansión de la cláusula de agente dependiente

La nueva redacción que se comenta en el apartado G, que se menciona más adelante y los comentarios propuestos no dejan lugar a dudas acerca de la voluntad expresa de declarar como constitutivos de establecimiento permanente a toda persona o empresa que concluya contratos en nombre de la entidad no residente o bien que ejerza un rol de negociación principal en la negociación de éstos, ya actúe o no en nombre y por cuenta de la entidad no residente frente a terceros.

Se describe la forma de actuar de un agente actuando por cuenta de la entidad no residente pero con amplios poderes de negociación, aun no definitivos y sujetos a aprobación (rutinaria) de la empresa principal no residente. Se concluye que con independencia de la forma de actuar jurídicamente frente a terceros, el agente es un establecimiento permanente.

En la interpretación de ambos supuestos (lugar fijo y agente dependiente), debe hacerse mención expresa a la relevancia valorativa de configuración de la base imponible de la posible declaración de un agente dependiente. La existencia de un establecimiento permanente determina la procedencia de calcular los beneficios que la empresa no residente obtiene en el Estado en el que radica el hipotético EP. Aceptado este hecho como premisa de partida, la atribución de beneficios a las funciones realizadas en la jurisdicción de la fuente (*market jurisdiction*) no se efectuará, generalmente, mediante la aplicación rutinaria de métodos que sólo pretendan valorar las funciones locales sin considerar el volumen de beneficio total o agregado obtenido en el país. Los enfoques bilaterales podrán ser pertinentes, a la que seguidamente nos referiremos, que determina que en presencia de intangibles para los que sea difícil encontrar comparables idóneos, o en presencia de modelos de negocio altamente integrados, los métodos unilaterales no están llamados en principio a ofrecer una solución definitiva.

Ciertamente, ambos supuestos se aplican a los entornos digitales, de modo que la existencia de un EP pondrá en cuestión severamente la atribución del beneficio a la jurisdicción de residencia del empresario principal.

F. Cambios en la Aplicación de los Parámetros Específicos de los Precios de Transferencia a Modelos de Negocio Digitales

F.1 Análisis de Comparabilidad y Caracterización

El informe del proyecto BEPS relativo a las acciones 8-10, referentes a la aplicación del principio de libre competencia o concurrencia (*arm's length*), revisado en profundidad la sección D del capítulo I de las Directrices (Contenido en el documento Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias de julio de 2017), en la forma de realizar el análisis de comparabilidad y realizando asimismo una revisión en detalle de los principios relativos a la recaracterización en materia de operaciones vinculadas y la asunción y control de riesgos en materia de precios de transferencia y a los efectos del análisis de comparabilidad.

En síntesis, nos referiremos a los principios que gobiernan la delineación ajustada de la transacción, el análisis de riesgos y finalmente en la potestad de recaracterización.

La aplicación de los principios relativos al análisis de comparabilidad cuenta ahora con un proceso de análisis previo consistente en la delineación ajustada de la transacción. En paralelo al análisis de comparabilidad, y siguiendo los principios de éste, el análisis de la delineación ajustada de la transacción pretende determinar la conformidad de la transacción declarada por el contribuyente y recogida contractualmente en su caso, con la realidad de la misma, es decir, comprobar que la sustancia de la operación es conforme con su forma, ya sea ésta última declarada en contratos entre las partes o simplemente deducida de la contabilidad y la documentación de precios de transferencia.

En la redacción anterior de las Directrices la administración tributaria contaba con la potestad de ignorar la operación en la forma declarada por el contribuyente y sustituirla por otra en dos supuestos tasados, siendo el primero de ellos el relativo a la discordancia entre fondo y forma de las operaciones. Con los principios de delineación ajustada este supuesto de “desconocimiento” de la operación, a los efectos del principio *arm's length*, ya no es necesario puesto que la aplicación de

la realización del análisis de comparabilidad exige que la administración tributaria compruebe la conformidad de fondo y forma antes de proseguir.

Los cambios, en los que a la economía digital se refiere, pueden encerrar una relevancia extraordinaria. Una de las razones fundamentales para la revisión del principio del desconocimiento, o potestad de recharacterización es precisamente posibilitar la aplicación del principio de libre competencia (*arm's length*) a situaciones de especial complejidad, generalmente cuando estamos en presencia de cadenas de valor con un altísimo grado de integración y centralización y en las que la acepción clásica de dicho principio es de difícil aplicación, precisamente porque la especificidad de las transacciones tal y como las realiza el contribuyente con sus partes vinculadas hace que sea imposible encontrar transacciones semejantes entre partes independientes.

El proceso de delineación ajustada de la transacción arranca con la realización de un análisis funcional detallado, que persigue no sólo esclarecer las funciones de cada parte en la operación en cuestión, sino el funcionamiento del sector y las características económicamente relevantes de la misma, es decir, los factores claves que aseguran un buen resultado a las partes, al grupo en definitiva, en la realización de sus actividades. El proceso incluye, para cada una de las partes, determinar su propensión a realizar o aceptar los términos de la operación al margen de su pertenencia al grupo, esto es, comparar la operación en cuestión con otras opciones disponibles, en su caso.

El análisis de riesgos conveniente y detallado desarrollo en el nuevo capítulo 1, ahondando en las nociones de control y capacidad financiera y de gestión de los riesgos antes ya contenidas en el capítulo IX de las Directrices. Por su parte, en el párrafo 1.72 del Capítulo I de las Directrices, se realiza una categorización no exhaustiva de riesgos relevantes. A los efectos de los modelos de negocio de la economía digital entendemos como especialmente relevantes los siguientes:

- Riesgos estratégicos. En esta rúbrica deben incluirse los del posicionamiento de la compañía respecto de competidores y respecto de la amenaza del progreso tecnológico y de obsolescencia. Desde el punto de vista de las jurisdicciones de la fuente (*market jurisdictions*), siguiendo con la terminología empleada antes, este tipo de riesgos no serán generalmente relevantes, puesto que caen fuera del ámbito funcional de la esfera de comercialización. Aquellas entidades del grupo dedicadas a la concepción de los procesos de investigación y desarrollo y la gestión de intangibles, cuentan con este riesgo como el principal, o uno de los principales, parámetros de atribución de rentabilidades. Debe ponerse el acento en la posible disociación de capacidades de investigación y de explotación de intangibles, en caso de que la propiedad de éstos resida en compañías diferentes. A este aspecto volveremos en el epígrafe siguiente.
- Riesgos operativos. Se refieren a la capacidad de ejecución de sus actividades por el grupo de manera eficaz, tanto desde el punto de vista de su completitud como desde el de la realización en tiempos ajustados a las necesidades de la demanda. Debe ser un riesgo en general compartido, en capacidad de gestión, por las compañías de mercado (*market companies*) y las compañías de desarrollo de productos y activos intangibles, siempre teniendo en cuenta las características de cada modelo de negocio. En aquellos eminentemente digitales dónde el acceso o la descarga de contenidos se realiza a través de servidores y la labor de comercialización es en definitiva una mera promoción, el riesgo no será gestionado por la compañías de mercado, en general, mientras que si el modelo de negocio pivota sobre elementos físicos y digitales (hardware y software) el riesgo será en general compartido puesto que la labor de comercialización será en general más compleja y requerirá una adaptación de especificaciones técnicas del producto a las necesidades del cliente, especialmente en el entorno entre compañías (modelo B2B).

- Riesgos transaccionales, que se refieren a la fijación de precios y términos comerciales y sobre los que se pueden precisar conclusiones semejantes a las de los riesgos operativos.

La sección “D.2 Reconocimiento de la operación definida de forma precisa” contenido en las Directrices de la OCDE, analiza el supuesto en que las transacciones pueden ignorarse o sustituirse por otras aún después del proceso de concordancia relativo a la delineación ajustada. Se trata de aquellos casos dónde se verifique una ausencia de racionalidad comercial, es decir, cuando los acuerdos alcanzados, siendo conforme sustancia y forma, difieran de los que racionalmente cabría esperar de terceros independientes en situaciones semejantes, tomando en consideración las opciones disponibles para cada una de ellas.

Nuevamente resulta relevante el inciso sobre la capacidad de observar operaciones semejantes entre terceros que se contiene en el apartado 1.122, de igual manera en el párrafo 1.11 de las Directrices de la OCDE (Páginas 43 y 89) que antes reproducíamos, la imposibilidad de encontrar operaciones semejantes entre terceros no permite concluir que la operación vinculada carece de realidad comercial, aunque como un indicio conducente a tal conclusión se pueda interpretar.

Este aspecto tiene indudable relevancia en el entorno de empresas digitales, cuyos modelos de negocio consisten en cadenas de valor con un alto grado de integración y asentadas en costosos activos intangibles que se dirigen a generar ventajas competitivas, muchas veces conduciendo a monopolios u oligopolios, como ya se mencionó anteriormente. De dichos factores nace la dificultad de encontrar operaciones equiparables idóneas y la dificultad de acreditar los parámetros de delineación ajustada de la transacción.

Se impone preventivamente un especial esfuerzo profundamente analítico en materia de documentación de las operaciones, identificando las características

económicas relevantes a efectos competitivos y señalando los riesgos clave. La asignación a los efectos del análisis de comparabilidad debe ser cuidadosa y no simplista, evitando que del precio acordado se deduzca la asignación de riesgos, cuando debe ser al revés, de acuerdo a lo indicado en el párrafo 1.81 de las Directrices de la OCDE.

Evidentemente, todos estos aspectos se proyectan en la selección del método de valoración (dependiente de la calidad y cantidad de comparables identificados).

F.2 Papel de los Activos Intangibles

El informe de octubre de 2015 en el marco del proyecto BEPS, relativo a las acciones 8 a 10 relacionado con “Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor”, da nueva redacción por completo al capítulo VI “Consideraciones específicas aplicables a los activos intangibles”, de las Directrices de la OCDE. En esta sección se tocarán los aspectos más destacados con impacto en los modelos de negocio de la economía digital. Esto cobra especial relevancia al respecto de los riesgos que el proyecto BEPS identifica respecto de la economía digital y a los que nos referíamos en la introducción del apartado C.1 Nexo, es decir, la falta de nexos o vinculación al nivel del Estado de residencia de la matriz y la entidad que obtiene los retornos de los activos intangibles, dada la especial movilidad de éstos.

F.3. Metodologías Valorativas

En conexión con las reflexiones del apartado precedente, las secciones D.2.5 y D.2.6 del capítulo VI sobre las “Consideraciones específicas aplicables a los activos intangibles” (se encuentra en las páginas 334y 336 de las Directrices de la OCDE.), reconocen la debilidad intrínseca de los métodos que contemplan sólo los resultados de una de las partes de la operación. La cuestión que reside es si las operaciones que deben ser valoradas incluyen ciertamente activos intangibles como elemento esencial, es decir su transmisión o licencia, desarrollo o explotación por las partes.

En el mismo sentido se expresan las directrices actuales sobre el uso del método de la distribución del resultado (*Profit Split Method*), cuando se trata de modelos altamente integrados. El borrador de documento de discusión sobre dicho método incluye un ejemplo relativo a modelos de negocio digitales. En el Glosario de las Directrices de la OCDE, establece que el método de la distribución de resultados, está basado en el resultado de las operaciones que consiste en identificar el beneficio conjunto que se ha de distribuir entre las empresas asociadas, como consecuencia de una operación vinculada (o de operaciones vinculadas que resulte adecuado agregar siguiendo los principios del Capítulo III que se refiere a “Análisis de Comparabilidad”) para dividirlo a continuación entre ellas, sobre la base de un criterio económicamente válido, que se aproxime a la distribución de beneficios prevista y materializada en un acuerdo suscrito en condiciones de plena competencia.

La puerta de entrada a la aplicación de dicho método es la alta integración de los negocios del grupo que hace poco viable la aplicación de los demás métodos. Sin embargo, debe hacerse notar que el apartado dedicado al alcance de la revisión de las directrices de aplicación del método de la distribución del resultado (*Profit Split Method*), cuestiona la aplicación sistemática de dicho método por la mera constatación de la integración, dado que todos los grupos multinacionales se caracterizan por un grado de integración relativamente acusado, y sin duda en crecimiento. De ahí que se efectúa una interesante aportación, cual es la de distinguir entre modelos de negocio integrados secuencialmente y paralelamente.

La integración secuencial es sin duda la más frecuente, y la originadora de la empresa multinacional. También la conocemos como integración vertical y se relaciona por tanto con la cadena de valor aplicable a las industrias tradicionales, desde la materia prima hasta el producto final. En estos casos, el método de *Profit Split* no goza de una preferencia en la aplicación sobre los demás, que deberán ser de aplicación posible en general por cuanto las funciones realizadas por las

partes serán relativamente accesibles a un ejercicio comparativo tradicional, la esencia del principio de plena competencia.

En cambio, los modelos de integración en paralelo ofrecen más problemas. En ellos las partes del grupo realizan las funciones para la consecución de un negocio de manera simultánea, y en este sentido se asemeja ciertamente a la puesta en común de recursos propia de las actividades empresariales realizadas conjuntamente (joint venture), génesis del método de reparto de beneficios en proporción a las contribuciones realizadas. Es decir, se presume que terceros que realizasen conjuntamente un negocio de modo que la contribución simultánea de ambos fuese imprescindible, previsiblemente acordarían repartirse los resultados conjuntos. En este aspecto, debe anotarse que el uso de un método de reparto de beneficios se asentaba en la idea de que ese es el método empleado para fijar los precios y contribuciones ex ante.

De ahí nace la eficacia del método de reparto de beneficios para acordar casos de integración sumamente acusados como la integración paralela, de la que se ponen dos ejemplos recurrentemente, tanto en el informe de la acción 1 como en el de las acciones 8 a 10: los negocios de la banca mayorista y los negocios digitales, en particular los modelos de negocios de múltiples lados (*multisided business models*) como el descrito. Los restantes métodos, tienen un ámbito propio de aplicación también en la economía digital. La aplicación de estos podrá ser suplementada por la aplicación corroborativa del método de reparto de beneficios, por ejemplo para calcular precios de operaciones de los que no existen comparables idóneos (por ejemplo, cánones muy específicos para los que es complejo encontrar comparables auténticos) aunque se registren contractualmente por las partes de modo diferente al reparto de beneficios.

Sin embargo, en aquellos casos donde la integración no sea paralela y se puedan encontrar comprables suficientemente buenos para las funciones realizadas, la aplicación de métodos tradicionales puede ofrecer resultados idóneos,

especialmente margen neto del conjunto de operaciones para funciones comerciales, precio libre comparable para licencias de intangibles y coste incrementado para servicios.

G Valoración Final

Los trabajos de la acción probablemente partieron de una fijación de objetivos maximalistas para los que resultaron muy difíciles de consensuar las medidas proporcionadas a la ambición de tales objetivos. Asimismo, los cambios e incidencias en muchos otros aspectos del sistema de fiscalidad internacional, incluidos los precios de transferencias eran tantos que la aplicación práctica resultó a los ponentes de la acción 1 difícil de planificar y prever.

En efecto, en un entorno multijurisdiccional tan sumamente complejo como el actual abordar una revisión de los principios aplicables a la economía digital requería la concertación de acciones que ninguno de los entornos de cooperación actuales, ni la OCDE ni la Unión Europea –UE-, por ejemplo, son capaces de garantizar.

Con ello la economía digital ha quedado, qué duda cabe, señalada con el estigma de la planificación fiscal agresiva.

Los próximos avances que en este contexto se esperan no invitan al optimismo. En el informe remitido por el Secretariado General a la reunión del G20 en Baden-Baden en marzo de 2017 se incluye una breve nota sobre la agenda fiscal internacional, indicando que se prevé la emisión definitiva del informe sobre la economía digital en 2020, con un informe interino previo en 2018. El aspecto fundamental, considerando la integración de los aspectos de precios de transferencia en este tipo de grupos multinacionales serán las metodologías valorativas de rentas y activos intangibles.

Cabría urgir a la OCDE a acelerar los trabajos de este grupo. No debemos olvidar que desde la emisión del primer informe, en octubre de 2015, la escena fiscal internacional en el seno de la propia OCDE se ha alterado profundamente. Los expedientes de ayudas de estado patrocinados por la Comisión de la UE, en especial el referido a Apple e Irlanda, la salida del Reino Unido de la UE conjuntamente con los planes de reforma tributaria de la administración Trump en Estados Unidos configuran un orden internacional en lo tributario notoriamente más asimétrico, en el que fraguar consensos va a ser muy complejo. Mantener la incertidumbre hasta 2020 en esta materia no es, en modo alguno, aconsejable. (COMPETITIVIDAD, PLAN DE ACCIÓN BEPS: UNA REFLEXION OBLIGADA, 2017, pág. 19 a la 39)

4.3 EL CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS – CIAT- Y LA ECONOMÍA DIGITAL

En el presente tema abordaremos información sobre la CIAT y de los temas que ha tratado en sus publicaciones relacionadas con la economía digital o e-commerce.

4.3.1 ¿QUÉ ES EL CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS –CIAT-?

Organismo internacional intergubernamental orientado a promover la evolución, aceptación social y el fortalecimiento institucional de las administraciones tributarias; fomentando la cooperación internacional y las acciones conjuntas en materia de intercambio de experiencias y mejores prácticas.



Es un organismo sin fines de lucro que provee asistencia técnica especializada para la actualización y modernización de las administraciones tributarias. Desde su creación en 1967 y hasta el momento, el CIAT agrupa a 42 países miembros y países miembros asociados, en cuatro continentes: treinta y dos (32) países americanos (incluye a Guatemala); cinco (5) países europeos; cuatro (4) países africanos y un (1) país asiático. Angola, India, Marruecos y Nigeria son países miembro asociado.

En 1965, autoridades de las administraciones tributarias de países americanos, fueron convocadas para conocer y debatir en los Estados Unidos de América, los problemas fundamentales de la administración fiscal. En aquella ocasión, los señores Sheldon Cohen y Harold Moss, Comisionado y Director de la Oficina de Asistencia Internacional del Servicio de Rentas Internas de EEUU, respectivamente, tuvieron la visión de crear un organismo que sirviera de foro permanente para la consideración de los problemas de las administraciones tributarias.

Guatemala forma parte del CIAT como país miembro.

4.3.2 PUBLICACIONES DEL CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS SOBRE EL COMERCIO ELECTRÓNICO, ECONOMÍA DIGITAL O E-COMMERCE

A continuación se presentan algunos comentarios que han sido expuestos en varias de las publicaciones hechas por el CIAT, respecto a las transacciones transfronterizas que se derivan del comercio digital o e-commerce y como las Administraciones Tributarias, más adelante se identifican con las siglas –AATT-, de los países de América Latina y Norte América, deben actualizar su normativa tributaria, para hacer frente a la fiscalidad de estas operaciones.

- **Publicación sobre: La Tributación en la Economía Digital, de fecha 9 de abril de 2018**

Hace mención que en el informe provisional del grupo de trabajo de la OCDE sobre la Economía Digital, publicado el 15 de marzo de 2018, resume los trabajos realizados en relación con los desafíos tributarios identificados en el informe de 2015 sobre la **acción 1 de BEPS**, la implementación y el impacto del paquete BEPS en esta área, las acciones no coordinadas y unilaterales adoptadas en varios países y algunas consideraciones para el diseño de medidas provisionales en tanto se alcanza un consenso más amplio.

Tradicionalmente, los factores que crean valor eran relativamente inmóviles y exigían un uso intensivo de activos laborales y tangibles, justificando generalmente la tributación en los Estados de «**residencia**» (la tributación en la fuente sólo se aplica en virtud de reglas distributivas separadas para ingresos y plusvalías derivados de bienes inmuebles, dividendos, intereses y regalías-retención de impuestos). La norma de vinculación (de establecimiento permanente –EP-) «**lugar fijo de negocio**» o «**agente dependiente**», complementa este principio.

En el caso de las empresas no residentes que desempeñen un nivel suficiente de actividad económica en una jurisdicción (la mera exportación de mercancías por un empresa extranjera no producidas o distribuidas a través de una instalación local caería fuera de esta definición y, consecuentemente, estaría libre de impuestos sobre la renta) y las reglas de asignación de beneficios, basadas en el «principio de libre competencia» (Arm's Length principle), guían la determinación de los beneficios que serán objeto de fiscalidad en todas las jurisdicciones implicadas en las actividades transfronterizas de las empresas multinacionales, más adelante identificadas por las siglas (EMN).

Estos principios para la tributación internacional se complementaron con tratados fiscales bilaterales (Convenios) y acuerdos comerciales multilaterales para evitar la doble tributación y promover el comercio.

Frente a este statu quo tradicional, los avances tecnológicos y la globalización económica han transformado los modelos de negocio. La creación de valor es cada vez menos dependiente de la presencia física de las personas o de la propiedad, los intangibles (bienes intangibles) se vuelven cada vez más importantes y la determinación del lugar de la tributación se vuelve confuso, lo que cuestiona la eficacia de las normas tradicionales de tributación internacional, especialmente en lo que se refiere a las empresas altamente digitalizadas, incluso si afectan al resto de la economía, debido a las dificultades para delimitar las fronteras de la economía digital.

Las medidas del paquete BEPS ya están teniendo un impacto, tratando de hacer frente a estos desafíos a través de la Acción 7 (evitar artificialmente la calificación de estado de establecimiento permanente (EP)); Acciones 8-10 (asegurar que los resultados de precios de transferencia están en línea con la creación de valor); Acción 3 (fortalecer las normas de la empresa extranjera controlada (CFC por sus siglas en inglés); Acción 5 (luchar contra las prácticas fiscales nocivas) y la Acción 6 (prevenir el abuso de tratados) y las nuevas directrices y mecanismos de implementación relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) que se acordaron en la Acción 1 para nivelar el campo de juego entre proveedores nacionales y extranjeros. No obstante, es necesario realizar más

esfuerzos en el ámbito específico de las empresas digitales para evitar los riesgos asociados a las acciones unilaterales debido a la falta de acuerdo en este ámbito.

Próximos pasos

El marco inclusivo de la OCDE planea trabajar hacia una solución basada en el consenso para el año 2020, con actualización de los avances del 2019. En la reunión de países desarrollados o conocido como G20 en Buenos Aires, en marzo de 2018, se demostró que se necesita mucho más trabajo para llegar a un consenso. Mientras tanto, la actividad no coordinada a nivel global en esta área continúa.

El 21 de marzo del año 2018, la Comisión Europea ***propuso nuevas normas para garantizar que las actividades comerciales digitales se gravaran de manera justa*** y favorable al crecimiento en la UE, formulando dos propuestas legislativas.

- La primera iniciativa tiene como objetivo reformar las normas tributarias corporativas para que los beneficios sean registrados y gravados donde las empresas tengan una interacción significativa con los usuarios a través de canales digitales. Esta sería la solución preferida a largo plazo por la Comisión y permitiría a los Estados miembros gravar los beneficios que se generan en su territorio, incluso si una empresa no tiene presencia física allí.
- La segunda propuesta responde a los llamamientos de varios Estados miembros a favor de un impuesto provisional sobre los ingresos que cubra las principales actividades digitales que actualmente escapan por completo al impuesto en la Unión Europea –UE-. Cabe mencionar también algunos elementos de la reforma tributaria de Estados Unidos vinculados a la tributación de los GILTI -Global Intangible Low-Taxed Income-; FDII -Foreign-Derived Intangible Income-; y BEAT -Base Erosion and Anti-Abuse Tax-).

En conclusión el CIAT define que este tipo de iniciativas demuestran claramente que los esfuerzos a corto plazo para fomentar el consenso son esenciales. La economía digital requiere una actualización de las normas de tributación internacional para:

expandir su definición más allá de la tradicional presencia física; proteger los mercados de las tendencias monopólicas reforzadas por el efecto red en la economía que caracteriza a los nuevos modelos de negocio; y reunir nueva información que permita prevenir las nuevas formas de economía informal derivadas del uso de plataformas para conectar a los individuos y empresas y de sus consecuencias en la transformación de las relaciones tradicionales de trabajo (empleado/empleador).

- **Publicación sobre: La OCDE y el CIAT unen sus fuerzas para promover sistemas fiscales más sólidos, de fecha 23 de octubre de 2018**

Ambas entidades en la reunión llevada a cabo en Lisboa, Portugal, acogieron el evento de alto nivel sobre la “Implementación de la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Importancia Estratégica, Desafíos y Oportunidades”, cuyo objetivo es promover un entendimiento sobre el impacto de las medidas BEPS desarrolladas en el marco del Proyecto BEPS OCDE/G20, centrándose en el papel fundamental de los Jefes de Administraciones Tributarias y los órganos decisorios.

Las discusiones se centraron en la importancia estratégica del trabajo sobre BEPS en el contexto fiscal global actual. En la misma se dio a conocer de las oportunidades y desafíos derivados de las medidas BEPS para las Administraciones Tributarias –AATT-, que podrían permitir movilizar mayores recursos nacionales y mejorar la efectividad de los sistemas tributarios en general.

En dicho evento ambas instituciones firmaron un Memorando de Entendimiento conocido como –MoU-, por sus siglas en inglés “Memorandum of Understanding”, para continuar su cooperación hacia la promoción de sistemas y administraciones tributarias justas y eficientes para fortalecer y modernizar las estructuras administrativas tributarias internacionales.

Al respecto, Marcio Ferreira Verdi, Secretario Ejecutivo del CIAT, declaró que la cooperación internacional y el intercambio de experiencias es fundamental para respaldar la implementación del Plan BEPS, en América Latina y el Caribe, tomando en

cuenta el éxito en otras partes del mundo y que es de gran valor para fortalecer los ingresos públicos de los países de la región.

Por último, el CIAT es un socio fundamental para la OCDE en temas tributarios, por lo que demuestra el compromiso de fortalecer las capacidades de los países miembros del CIAT en la lucha contra la evasión y el fraude fiscal. Estos problemas siguen creciendo en importancia y los esfuerzos conjuntos ayudarán a las administraciones tributarias de los países de la región a enfrentar los desafíos tributarios internacionales emergentes, indicó Grace Perez-Navarro, Directora Adjunta del Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE.

- **Publicación sobre: Administraciones Tributarias y Control de la Economía Digital, del año 2019.**

Desde los informes finales de la OCDE en su plan de Acción BEPS del año 2015, concluyó que no resulta posible delimitar con precisión la economía digital. Sin embargo, sus modelos de negocio presentan algunas características clave, que son relevantes desde la perspectiva fiscal, a saber:

- ✓ movilidad de activos intangibles,
- ✓ usuarios y funciones empresarias,
- ✓ importancia de los datos,
- ✓ efectos de red,
- ✓ proliferación de modelos de negocio multifacéticos, y
- ✓ tendencia al monopolio u oligopolio y volatilidad.

Muchas empresas han adoptado modelos empresariales mundiales, centralizando funciones a nivel regional o mundial y no a nivel país por país. Incluso para las pequeñas y medianas empresas, resulta posible ser «micro multinacionales» que operan y tienen personal en múltiples países y continentes. Entre los distintos modelos de negocio de la economía digital se destacan los siguientes:

- ✓ Comercio electrónico.
- ✓ Tiendas de aplicaciones.

- ✓ Publicidad en línea.
- ✓ Computación en la nube.
- ✓ Plataformas participativas en red.
- ✓ Negociación de alta frecuencia.
- ✓ Servicios de pago en línea.

La economía digital incluye distintos aspectos desde ***el comercio electrónico, la denominada economía colaborativa, el dinero electrónico, las criptomonedas, juegos y publicidad en línea***, entre otros.

Para la Comisión Europea el término “economía colaborativa” se refiere a modelos de negocio en los que se facilitan actividades, mediante plataformas colaborativas que crean un mercado abierto para el uso temporal de mercancías y/o servicios ofrecidos a menudo por particulares.

Con las nuevas formas de hacer los negocios, se producen cuantiosas pérdidas de recaudación tributaria y se acrecienta la desigualdad, ya que los impuestos directos efectivos que terminan pagando estos contribuyentes son menores en comparación con los que tributan otros factores de producción como el trabajo.

Además de la evasión que se está produciendo, se destaca el hecho de que la economía digital está generando en muchos países una competencia desleal con las empresas de los propios países que tienen presencia física y realizan actividades similares. Estas nuevas formas de trabajo producen asimismo dificultades para la caracterización de los diversos actores intervinientes frente a la seguridad social, con lo cual se acrecienta el problema de desfinanciamiento de los regímenes de pensiones.

Todo ello impacta fuertemente en regiones como América Latina y el Caribe (ALyC), la cual se caracteriza por una elevada desigualdad en la distribución de los ingresos y sobre todo por una escasa capacidad redistributiva de la política fiscal.

El problema crece a nivel internacional, ya que los países aún no consensuan cómo gravar adecuadamente a la economía digital y menos aún que tipo de acciones de control efectuar por parte de las AATT, en virtud de que sus sistemas tributarios vigentes no se encuentran adaptados a las nuevas formas de hacer negocios.

El sistema fiscal internacional está basado en que para pagar tributos en un país hay que **tener presencia física en éste**, lo cual contrasta con muchos de los negocios de la economía digital pues tienen actividades en diferentes países sin contar con presencia física. Actualmente, en el mundo de la tributación se debate como debería tributar la economía digital.

La OCDE con su plan de Acción BEPS estableció que los países y las jurisdicciones que participan en el marco inclusivo de la OCDE / G20 BEPS intensificarán los esfuerzos para alcanzar una solución global al creciente debate sobre cómo imponer impuestos a las EMN en una economía en rápida digitalización.

Los nuevos debates internacionales se centrarán en dos pilares centrales.

- ✓ El primer pilar se centrará en cómo podrían modificarse las reglas existentes que dividen el derecho a gravar los ingresos de las empresas multinacionales (EMN) entre las jurisdicciones, incluidas las reglas tradicionales de precios de transferencia y el principio de la competencia, para tener en cuenta los cambios que ha traído la digitalización
- ✓ El segundo pilar busca establecer un nivel mínimo de impuesto a la economía digital y otras áreas. Esto ayudaría a los países a proteger su base tributaria de los intentos de los grupos multinacionales de trasladar sus ganancias a jurisdicciones de baja o nula tributación.

Es relevante mencionar que el 7 de junio del año 2019, los ministros del G20 propusieron la creación de un impuesto dirigido a los gigantes digitales, **basado en que el gravamen se tribute a nivel global y no donde tienen presencia física**. El mismo se tributaría en

función de la presencia económica significativa en un determinado país, el volumen de datos y otros activos intangibles como el número de usuarios.

La Unión Europea que más adelante se menciona por sus siglas -UE-, se encuentra en pleno debate y distintos países de la misma, han propuesto soluciones unilaterales consistentes en impuestos específicos a las empresas del sector. Bruselas propuso en marzo del año 2019, establecer un tributo del 3% sobre los ingresos no sobre los beneficios de aquellas empresas que facturen más de 750 millones de euros. Si bien ha habido avances en la fiscalidad indirecta no ha ocurrido lo mismo con la fiscalidad directa dentro de la UE.

Por su parte el Fondo Monetario Internacional, conocido por sus siglas –FMI-, en marzo del año 2019, emitió el documento titulado Fiscalidad Corporativa en la Economía Global «Corporate Taxation in the global economy», que presenta los problemas que enfrenta la tributación internacional de las sociedades y distintas opciones para afrontarlos. El documento subraya la necesidad de mantener y aprovechar el progreso en la cooperación internacional en materia tributaria que se ha logrado en los últimos años.

Por otra parte, el Foro de AATT publicó un comunicado con los resultados alcanzados en la reunión de Chile de marzo de 2019, que se centró en cuatro temas prioritarios:

- ✓ Cumplir con el Plan de Acción BEPS y la certeza fiscal.
- ✓ Mejorar la cooperación.
- ✓ Apoyar la digitalización de las administraciones tributarias, y
- ✓ Mejorar la capacitación de las agencias de los países en vías de desarrollo.

En dicho foro, se hizo énfasis en la cooperación centrada en dos áreas: el Estándar Común de Comunicación o Estándar Común de Reporte, conocido por sus siglas “Common Reporting Standard” (CRS), modelo aprobado por la OCDE para el intercambio de información financiera sobre cuentas financieras que consiste en el reporte y recopilación de información para efectos fiscales, con el objetivo de ampliar y

mejorar el análisis derivado del mismo, y la economía digital, para asegurar una tributación efectiva del comercio a través de plataformas digitales.

Respecto a la digitalización de las AATT en el foro se acordó explorar el uso de nuevas tecnologías, de herramientas analíticas y análisis de datos para mejorar el cumplimiento, reducir la carga administrativa, crear eficiencias y mejorar los servicios para los contribuyentes. También, se acordó ahondar en la colaboración en este ámbito.

Al respecto la Comisión Independiente para la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional, cuyas siglas en inglés son ICRIT (Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation), propone un enfoque distinto al de la OCDE más justo y eficaz, **que sería gravar a las multinacionales como empresas individuales**, dejando de considerar a cada filial como independiente, partidarios del denominado enfoque unitario, calificándolas como empresas unificadas combinado ello con un impuesto mínimo efectivo global del 20-25%, lo cual reduciría significativamente los incentivos financieros para que las multinacionales transfieran beneficios entre jurisdicciones y para que los países reduzcan sus tipos impositivos.

Además, hay países que han adoptado soluciones unilaterales para gravar a la economía digital, corriéndose el riesgo de que tanto los impuestos directos como los indirectos se terminen trasladando a los usuarios (consumidores), por lo que el valor del servicio se vea incrementada. Por lo tanto, la economía digital supone un gran reto para las AATT.

¿Qué deben hacer las AATT con relación a este tema?

Es clave que las AATT conozcan y se familiaricen con estos nuevos negocios jurídicos entre las distintas partes intervinientes, para ser más eficientes en su cometido. Deben contar con información sobre los agentes y sus actividades económicas, así como de capacidad normativa para determinar sus obligaciones y capacidad de gestión para aplicar eficientemente la legislación. También debe analizarse cuestiones tales como, quien es el que fija el precio, quien es el propietario de los bienes o servicios que se ofrecen, si la plataforma actúa como intermediario o prestador directo por nombrar sólo algunos aspectos.

Las mismas no se pueden mantener pasivas a la espera de las definiciones que emanan de los Organismos Tributarios Internacionales (caso OCDE) respecto a su forma de tributación, debiendo actuar impulsando los cambios normativos necesarios, diseñando nuevas estrategias y políticas de control y asimismo fortaleciendo la cooperación y colaboración tanto en el ámbito nacional como internacional, entre las AATT y los distintos organismos que se ocupan del tema.

Es necesario se analicen todas las mejores prácticas, tanto en el plano normativo como de gestión, para una mejor estrategia de control de la economía digital por parte de las AATT de la región. Por ejemplo, pueden analizar los siguientes temas:

- ✓ Comercio electrónico,
- ✓ Plataformas colaborativas o digitales, y
- ✓ Monedas digitales.

Es importante ver aquellos casos de economía digital aplicada a un sector o actividad donde las AATT de algún país de la región, ya haya efectuado una estrategia de control, destacando los problemas a que debieron enfrentarse y analizando asimismo los resultados de las medidas. Luego en base a ello deberían proponerse estrategias orientadas a incrementar los niveles de cumplimiento voluntario, disminuir las desigualdades que se generan por competencia desleal con las empresas que tienen presencia física y realizan actividades similares y asimismo relativas a la seguridad social por la actuación de los diversos actores.

- **Publicación sobre: Un debate más vigente que nunca con la digitalización de la economía, ¿Cómo se distribuyen entre los países las potestades tributarias?, publicado el 6 de enero de 2020.**

La tributación internacional es el área más dinámica de la fiscalidad y la ***distribución de las potestades tributarias*** entre los países ha tomado gran relevancia, con particular atención en los desafíos que plantea la digitalización de la economía; es por ello, que se plantean algunas ideas y conocer de la posición de los países de América Latina (AL).

Los modelos de negocios basados en las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC), se agrupan en las palabras “**economía digital**”, ponen en evidencia que algunos conceptos tradicionales de la tributación han perdido vigencia y están y estarán en el centro del debate de la tributación internacional en los próximos años.

Históricamente, se ha discutido respecto a la distribución de la potestad tributaria entre los países, contraponiendo, fundamentalmente, **el criterio de la fuente** contra **el de residencia**, representando estas discusiones, de alguna forma, la confrontación entre los intereses fiscales de países en vía de desarrollo (importadores de capital) y los de los Estados desarrollados (exportadores de capital).

Es de destacar que el criterio territorial, **de origen de la renta o de la fuente** (imposición real), además de representar mejor los intereses de los países en vía de desarrollo (representados, sustancialmente, por los modelos de tratados de doble imposición de la Comunidad Andina de Naciones, basado exclusivamente en la fuente, y el de ONU, cuyo tenor atribuye, en más casos, la potestad tributaria a los países de la fuente, en contraposición al modelo OCDE), propiciaba de alguna forma una mayor neutralidad en la importación de capitales.

Por otra parte, el criterio de **residencia o de destino de la renta** respeta mejor el carácter de impuesto global, personal y progresivo a la renta (dos personas residentes en un mismo país con fuentes de rentas distintas, del país y el exterior, tendrán igual tratamiento). Este salvaguarda el principio de neutralidad en la exportación, es decir, los residentes tributan tanto si las inversiones se realizan en el país como en el exterior. Además, permite una mejor corresponsabilidad del residente de un país con los bienes y servicios públicos que utiliza.

En este debate, algunos países de AL mantienen el principio de la fuente o territorialidad, aunque, en algunos casos, tales principios aparecen ampliados para gravar ciertas rentas extranjeras, por ejemplo, las financieras.

De hecho, según cómo definamos “*fuentes*” y “*residencia*”, los principios anteriores serán más opuestos o aparecerán situaciones intermedias, verbigracia, si se aplica un concepto muy amplio de lugar de realización de los servicios.

En ese contexto y, antes del proyecto BEPS (2013), se debatía en los foros internacionales respecto de las implicancias tributarias del entonces limitado concepto de “*comercio electrónico*” y su impacto en las reglas de distribución de las potestades tributarias, planteándose discusiones en cuanto a la calificación de rentas, por ejemplo, con la finalidad de definir qué países tenían la potestad tributaria.

También se cuestionó lo relativo a la ubicación del servidor de la página web, con el fin de revisar la existencia de un establecimiento estable que diera potestad a un país fuente a gravar las rentas obtenidas por ese establecimiento “*fijo*”.

El ambicioso proyecto BEPS puso en discusión las potestades tributarias y su distribución, quizás de una manera no prevista por sus redactores e impulsores. En el marco de este proyecto se impulsa la idea de tributar en la jurisdicción donde se genera valor, asunto con especial relevancia en materia de precios de transferencia y, en particular, respecto de los activos intangibles.

En estos momentos, el impresionante avance de la economía digital, concepto superador del comercio electrónico, impone, por su lado, desafíos fiscales novedosos, en razón de que conceptos tradicionales impositivos basados en presencia física dejan de tener relevancia (el ejemplo más evidente es el de establecimiento “*permanente*”) y pasan a tomarla otras nociones, tales como las de los territorios de consumo o mercado, así como los datos y su utilización por los usuarios.

En octubre del año 2015 se publicaron los informes finales del proyecto BEPS con algunas iniciativas en este terreno, entre las cuales figuraba como Acción 1 los “desafíos de la economía digital”. En aquella ocasión se expuso la necesidad de no tratar la economía digital como un concepto aislado del resto de la economía, dado que, en corto

tiempo, la economía global, en sí misma, sería digital, pero no hubo consenso respecto de las soluciones fiscales a esta nueva economía.

Tras muchos debates y enfrentamientos de intereses políticos y económicos, la última reunión del G20 en Japón adopta un nuevo informe de la OCDE sobre los desafíos tributarios de la digitalización y respalda el ambicioso programa de trabajo expuesto por esta institución, consistente en un enfoque radicalmente novedoso de la fiscalidad internacional, un “**enfoque unificado**”, alrededor de los denominados dos Pilares, formulados por tal organización en enero del año 2019.

- El Pilar I pone el foco en la asignación de las facultades de imposición entre los Estados y la revisión de la atribución de los beneficios y de la regulación del nexo (**establecimiento permanente –EP-**).
- El Pilar II, cuyo tenor es un desarrollo del principio de protección de la base de imposición e incluye otros aspectos derivados del Plan de Acción BEPS y también superadores de sus limitaciones, prevé el derecho de cualquier Estado a ejercitar su potestad de imposición cuando esta no fuera ejecutada por la jurisdicción primaria o el pago del impuesto fuera nulo o de bajo nivel la imposición efectiva.

Desde inicios de esta década, la distribución de utilidades de los grupos multinacionales entre distintas jurisdicciones se encuentra en el foco del debate, ante lo cual, la OCDE intenta instalar un nuevo paradigma de principios que deberá ser comprendido y compartido por los distintos países, para que puedan aplicarse consensuadamente en un futuro cercano.⁷

⁷ Se intenta evitar iniciativas fiscales unilaterales; la posición de la OCDE y de los Estados Unidos, de donde provienen las principales multinacionales digitales conocidas como “GAFA” (Google, Amazon, Facebook y Apple). No obstante, varios países han avanzado con impuestos a los servicios digitales, aprobándolos o por establecer en breve, como el Reino Unido, Francia, Italia y España y en la propia AL, conocidos como “Netflix taxes”.

El denominado Pilar I aspira a generar acuerdos para gravar utilidades provenientes de la economía digital o de modelos de negocios enfocados en consumidores finales, es decir, aquellas empresas que interactúan en forma remota con consumidores de otra jurisdicción a través de distintos “**softwares**” o elementos tecnológicos, en relación a grupos multinacionales **con ingresos anuales mayores que euros 750 millones**.

La propuesta aborda el concepto de vinculación territorial de la renta, dejando de lado la presencia física del establecimiento empresarial y prestando atención en las ventas o ingresos en cada mercado. En la actualidad, la potestad tributaria de los Estados ante beneficios empresariales obtenidos por un sujeto no residente puede ejercerse por el Estado de la fuente, en la medida en que aquel estructure sus negocios a través de un lugar fijo de negocios, con la finalidad de permanencia en esa jurisdicción.

Los nuevos modelos de negocios, basados en economía digital, por lo contrario, no necesariamente requieren de presencia física para desarrollarse en un país, existiendo empresas que interactúan con sus clientes, usuarios o consumidores a distancia, sin tener presencia física o de explotación económica significativa en tal país, ni intermediarios. De esta forma, esta propuesta intenta asignar la renta al lugar de su consumo, permitiendo capturar la renta en aquellos países en los cuales no existe presencia física del contribuyente, pero sí un mercado que consume sus servicios o productos digitales. En forma muy sintética, la propuesta prevé que todo negocio de empresas multinacionales (EMN), **debe remunerar las funciones, activos y riesgos en la jurisdicción en la que se producen** y, una vez determinada esa remuneración, parte de la utilidad remanente, la cual exceda de un importe “**rutinario**”, debería ser reasignada a las distintas jurisdicciones **donde se sitúan los mercados**. En principio, sería sobre la base de las ventas.

La OCDE aspira a que este nuevo esquema aumente la recaudación mundial, producto de la reasignación de la potestad tributaria, aventurándose a que los Estados desarrollados capturarían utilidades residuales que antes se les escapaban, por la

existencia de jurisdicciones que hoy son utilizadas como reservorios de propiedad intelectual con baja o nula tributación.⁸

En síntesis, se produciría una derivación de utilidades no gravadas hoy a los mercados donde se consumen los servicios digitales. Los países de AL⁹ y otras naciones emergentes, como mercados de consumo,¹⁰ también podrían beneficiarse considerando que, actualmente, no gravan estas rentas.

Por último, cabe destacar que la última reunión del G7, celebrada en Francia en julio de 2019, apoyó plenamente el objetivo de alcanzar una solución a partir de esos dos Pilares para la fiscalidad internacional, que se adoptaría para el año 2020.

En los últimos documentos de debate público en relación a los dos Pilares, se busca un acuerdo global en 2020, aspirando a conseguir nuevas reglas para abordar los nuevos modelos de negocio, permitiendo a las empresas hacer negocios en un territorio sin presencia física, con nuevas potestades tributarias que podrían determinarse por referencia a criterios que reflejen el nivel de participación activa del negocio en la jurisdicción de un cliente o usuario, tales como la existencia de intangibles valiosos o el empleo de un modelo altamente digitalizado. (CIAT, 2020)

⁸ El Fondo Monetario Internacional, en el año 2019, indicó que “muchas de las empresas digitales más conocidas, son altamente rentables y a pesar de esto en muchos casos pagan relativamente pocos impuestos en cualquier parte”. En este sentido, la Comisión Europea (2017) reporta que, en promedio, las empresas con modelos digitales de negocios están sujetas a una imposición efectiva (que incluye todos los impuestos) del 8.5%, y que esta tasa es la mitad de la que se aplica a aquellas empresas con modelos de negocio tradicionales.

⁹ Cabe destacar la implementación en algunos países del IVA a los servicios digitales como: Argentina, Colombia y Uruguay y otros en breve: Costa Rica, Chile y Paraguay. En impuesto a las rentas las iniciativas son más escasas, existiendo en Perú y Uruguay, pero el desarrollo de los “Netflix taxes” se va expandiendo también.

¹⁰ Según O’Sullivan (2019), las ventas de mercados en línea en América Latina alcanzaron los USD 87.3 millones en 2018 y se espera que la tasa de crecimiento anual de las ventas en línea desde el exterior a América Latina alcance en un 44% entre 2014 y 2020.

4.4 IMPUESTOS A LOS SERVICIOS DIGITALES EN PAÍSES DE AMÉRICA LATINA

4.4.1 RETOS DE GRAVAR LA ECONOMÍA DIGITAL

Los supuestos normativos actuales referentes a la potestad tributaria tienen por fundamento teórico que dicha imposición debe tener lugar donde la empresa tiene presencia física y, más recientemente, donde se crea el valor económico.

Una de las conclusiones en el reporte de la Acción 1 denominada “Abordar los retos de la economía digital para la imposición” del Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (Plan de Acción BEPS), fue que los responsables de la política fiscal se enfrentan a varios desafíos para gravar las operaciones realizadas en plataformas digitales.

Ante esta situación, actores internacionales como el G-20, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y el Fondo Monetario Internacional (FMI) han remarcado en la agenda de los países la urgencia de determinar una mecánica adecuada para gravar estas operaciones, tanto para efectos de los impuestos a las rentas (ISR) como para el consumo, por lo que los países se han apresurado a evaluar las medidas que podrían tomar con objeto de que los beneficios obtenidos se graven en donde tienen lugar las actividades económicas y se crea valor. Lo anterior ha traído un sinnúmero de debates, ya que es difícil determinar dónde se genera el valor y qué se puede considerar como la generación del mismo.

Al respecto, estas son dos de las propuestas:

3. Gravar con el IVA dichas operaciones.



4. Imponer un gravamen sobre los ingresos obtenidos por las plataformas digitales que enajenan bienes, prestan servicios o actúan como intermediarios de dichas operaciones en una determinada jurisdicción.

4.4.2 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO –IVA-

De los impuestos indirectos, el más común para gravar el consumo entre los países de la OCDE, y en general en el mundo, es el IVA. Desde un punto de vista conceptual, está diseñado para gravar en forma uniforme el gasto doméstico en consumo de la economía. Así, todas las enajenaciones de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en una determinada jurisdicción estarán gravadas. Es importante considerar que está pensado para que el consumidor final tribute y no las empresas, lo que crea un efecto de impuesto al consumo real y no a la cadena de

producción. Así, la característica central del diseño del IVA es que se recauda a través de un proceso por etapas. Es decir, cada empresa en la cadena de suministro participa en el proceso al controlar y recaudar, mismo que remite a sus márgenes de utilidad. Esto se hace sobre el valor agregado en cada etapa de producción y distribución.

El IVA se concibe como fuente recaudatoria clave de los sistemas tributarios, ya que requiere una administración sin grandes complicaciones, presenta un elevado potencial de recaudación y constituye una forma neutral en relación con la asignación de recursos. Una de las ventajas de gravar con este impuesto es que, a diferencia de los aplicables al ingreso, no desalienta la formación de capital, toda vez que las inversiones en activo fijo e inventarios son acreditables. Asimismo, en las economías en desarrollo es una opción para gravar a las personas que participan en actividades informales. (IMCP, 2020)

PRINCIPALES DESAFÍOS

- No es necesario tener presencia física en los países en los que se realizan las operaciones
- Gran dependencia del uso de activos intangibles
- El uso de datos personales de los usuarios
- El reto de diseñar supuestos normativos que abarquen todo tipo de modelo de negocio digital

4.4.3 IMPUESTO SOBRE SERVICIOS DIGITALES

Al respecto, es de mencionar que varios países han planteado la posibilidad de aplicar un gravamen fijo a los ingresos que obtienen las plataformas digitales en los sitios donde operan. Uno de los casos más conocidos es la decisión del gobierno francés de aplicar el GAFA (acrónimo que designa a Google, Amazon, Facebook y Apple), una tasa impositiva del 3% sobre los ingresos generados dentro del país por plataformas digitales. Este impuesto está dirigido a empresas con ingresos de más de 750 millones de euros a nivel mundial y más de 25 millones de euros obtenidos en Francia por servicios o publicidad. Se estimaba que el impuesto entrara en vigor en enero del 2020.

En este tema, Amazon anunció que, de entrar en vigor, trasladará los efectos económicos a los usuarios de su plataforma al aumentar en 3% las tarifas cobradas a sus vendedores. Cabe mencionar que, el mayor opositor de este impuesto es el gobierno de Estados Unidos de América (EUA), que amenazó con imponer aranceles a productos franceses.

El año pasado, los dos gobiernos llegaron a un acuerdo al establecer que una vez que la OCDE defina la mejor opción para gravar las operaciones hechas a través de plataformas digitales, alternativa que sustituirá al impuesto francés y se reembolsará a las empresas su pago en forma de deducción sobre la nueva tasa.

En términos generales, el impuesto garantiza que las actividades que no están sujetas a tributación generen ingresos para los países de forma inmediata y se aplica a los montos generados por actividades en las que los usuarios desempeñan un papel importante en la creación de valor y que son difíciles de gravar con la normativa actual, como los generados por la venta de espacios publicitarios en línea, a partir de las actividades de intermediarios que permiten a los usuarios interactuar y que pueden facilitar la venta de bienes y servicios entre ellos, y los generados a partir de la venta de datos obtenidos de información aportada por el usuario.

La UE también sostuvo un largo debate sobre aplicarlo a servicios digitales. Cabe mencionar que se tenía considerado que este régimen se aplicara como medida provisional hasta que se lograra una reforma integral, en la que los ingresos fiscales fueran recaudados por los Estados miembros en los que se encontrasen los usuarios, y el impuesto sólo aplicaría a las empresas con un total anual de ingresos de 750 millones

de euros a nivel mundial y 50 millones en la UE. La recaudación correspondería a los países en los que estuviesen situados los usuarios y la tasa sería de 3%.

La propuesta fue rechazada en marzo de 2019, ya que los países nórdicos e Irlanda se oponían, y países como Alemania y Reino Unido temían repercusiones para la industria automotriz por parte de EUA.

La decisión de gravar con una tasa fija a las plataformas obedece a las siguientes razones:

- El sistema tributario actual no contempla gravar los servicios digitales.
- No se tiene un acuerdo o recomendación específica por parte de la OCDE.
- Puede tomar tiempo conseguir un acuerdo internacional. Se debe evitar que la base imponible siga erosionándose.

Una de las desventajas es que podría generar doble imposición, toda vez que no se encuentra incluido en el alcance previsto por los tratados para evitarla.

Sobre este tema es México el que ha realizado algunas acciones a partir del año 2018, con la propuesta de crear un impuesto sobre los ingresos digitales, similar al de la UE, tema que se aborda más adelante.

4.4.4 ¿QUÉ ES LO TRATA EL IMPUESTO GAFA?

Como se mencionaba en el punto anterior, es de indicar que las empresas conocidas bajo el acrónimo GAFA, tienen una participación muy importante en las plataformas digitales, es por ello de gravar sus servicios a una tasa impositiva del 3% sobre los ingresos generados dentro de los países europeos.

- Las normas fiscales internacionales no están plenamente adecuadas al carácter digital de la economía: las grandes empresas tecnológicas no tributan en países donde, aún sin estar físicamente establecidas, generan valor y beneficios.
- Las empresas trasnacionales de alta tecnología, como son Google, Apple, Facebook y Amazon (las “GAFA”), facturan cada año una suma equivalente al PIB francés. Sin embargo, mediante diversas prácticas trasladan sus beneficios a guaridas fiscales y

así evaden y eluden impuestos, pagando globalmente un porcentaje bajo de sus ingresos. Además, no pagan impuestos en países donde no tienen presencia física, aun cuando tienen millones de usuarios que contribuyen a la creación de valor. (CELAG.ORG, 2020)

4.4.5 EXPERIENCIAS DE TRIBUTACIÓN A LOS SERVICIOS DIGITALES EN AMÉRICA LATINA

En América Latina, la participación de la economía digital está creciendo y de acuerdo a la CEPAL estimó que en 2016 la economía digital representa un 15,9% del PIB en México, un 16,2% en Argentina, un 21,6% en Brasil y 22,2% en Chile. Por otro lado, el 68% de la población latinoamericana es usuaria de internet y la publicidad online alcanza una cuota de mercado del 20,3% en la región.

En los países de América Latina se está adecuando la normativa del IVA para incorporar a los servicios digitales que, hasta hace poco tiempo, no estaban gravados. Era menos frecuente la importación directa de estos servicios o intangibles por parte de los consumidores, o porque las importaciones de bienes que involucraban montos bajos no tributaban, dado que la recaudación no compensaba los gastos administrativos de realizarla. Administrativamente, se ha resuelto que las empresas proveedoras no residentes se registren como contribuyentes (en algunos casos, a través de regímenes simplificados) o que las entidades encargadas de administrar los pagos sean los agentes de retención.

Respecto del impuesto a la renta, sólo se ha avanzado en Perú y Uruguay en incorporar los servicios digitales a la normativa.

Su legislación suele usar para el caso de los servicios, una relación entre los **principios de origen y destino**. Ello significa que en muchos casos el impuesto en principio no grava los servicios digitales prestados por empresas no residentes, siendo necesario crear un hecho gravado especial para lograr el objetivo. En los países de Argentina,

Colombia y el Uruguay, modificaron la ley del IVA para que los servicios digitales prestados desde el exterior fueran alcanzados por el impuesto, por lo que a continuación se describen las acciones realizadas.

A continuación se presenta un estudio que contiene el análisis y la comparación de las experiencias de tributación digital en siete países de América Latina, tanto las que están en marcha como las que no han llegado a materializarse aún, pero que resulta de especial interés por las lecciones que de ellas pueden aprenderse. Dicho estudio se tomó del documento titulado “Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital”, siendo su autor Michel Jorratt, con apoyo del Banco Interamericano de Desarrollo –BID-.

Además, el análisis comprende el diseño de los tributos, como parte de implementación administrativa, previamente, se hace una breve reseña del marco conceptual que permitirá una mejor comparación de dichas experiencias.

A Argentina

A.1 Cambio Normativo

En diciembre de 2017 el gobierno argentino logró la aprobación de una reforma tributaria que, entre otras medidas, amplió la base imponible del IVA para incorporar explícitamente los servicios digitales prestados por empresas no residentes a consumidores finales, cuando su utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país. De acuerdo con lo expresado por las autoridades de Hacienda, la modificación aprobada persigue “poner en un plano de igualdad a los prestadores locales respecto del prestador residente o domiciliado en el exterior”. (Jorratt, 2020, p. 17 al 20)

La ley del IVA en Argentina usa el principio de origen para el caso de los servicios, al disponer que se gravarán con IVA “Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3, realizadas en el territorio de la Nación”. Claro que luego la propia ley hace una excepción, gravando las importaciones de servicios realizadas por empresas contribuyentes de IVA.

Es decir, hasta antes de la reforma tributaria, las importaciones de servicios se gravaban sólo en la medida en que el prestatario local fuera sujeto del gravamen por otros hechos imponible y revistieran la calidad de responsable inscripto en IVA, quién debía ingresarlo y luego lo reconocía como pago a cuenta.

A tales efectos se consideran servicios digitales aquellos llevados a cabo a través de la red Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que, por su naturaleza, se encuentran básicamente automatizados y requieren una intervención humana mínima.

La ley menciona hace mención a una lista, no taxativa, de servicios digitales gravados, lo cual se observa en el **Cuadro 3**.

El IVA aplicará cuando los servicios son utilizados o consumidos en el país. En el caso de prestaciones de servicios en donde el prestatario es un contribuyente de IVA, se presume —salvo prueba en contrario— que la utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en la jurisdicción en que se verifiquen los siguientes presupuestos:

- De tratarse de servicios recibidos a través de la utilización de teléfonos móviles: en el país identificado por el código del teléfono móvil de la tarjeta SIM.
- De tratarse de servicios recibidos mediante otros dispositivos: en el país de la dirección IP de los dispositivos electrónicos del receptor del servicio. Se considera como dirección IP al identificador numérico único formado por valores binarios asignado a un dispositivo electrónico.

En el caso en que el servicio es contratado por un consumidor final o empresa no contribuyente del IVA, se presumen, sin admitir prueba en contrario, que existe utilización o explotación efectiva en el país cuando allí se encuentre:

- La dirección IP del dispositivo utilizado por el cliente o código país de tarjeta SIM, conforme se especifica en el párrafo anterior, o

- La dirección de facturación del cliente, o
- La cuenta bancaria utilizada para el pago, la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco o la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o débito con que se realice el pago.

Finalmente, respecto de la administración, la norma establece que el sujeto pasivo es el prestatario o importador del servicio, siendo este el responsable de ingresar el impuesto. De mediar un intermediario que intervenga en el pago, este asumirá el carácter de agente de percepción. ¹¹ El impuesto deberá liquidarse y abonarse en la forma, plazos y condiciones que establezca la AT.

Los intermediarios son las entidades residentes en Argentina que facilitan o administran los pagos al exterior, las que deben liquidar y pagar el impuesto, en aquellos casos en que los prestatarios no sean empresas contribuyentes del IVA. Es decir, no se les exige a los prestadores no residentes inscribirse en el registro de contribuyentes, sino que se opta por disponer la percepción del IVA en los medios de pago.

A.2 Implementación y Administración de la Medida

Esta medida comenzó a regir desde la fecha de vigencia de la ley de la reforma tributaria, esto es, el 29 de diciembre de 2017. Según información de prensa, la aplicación de la tasa de 21% de IVA a estos servicios permitió recaudar US\$38 millones en ocho meses, a pesar de que las estimaciones oficiales apuntaban a una recaudación de US\$27 millones en el primer año. Por su parte, a partir de un estudio de Juaristi y Dal Bianco (2019), en que estiman las importaciones de servicios digitales a partir de la recaudación de IVA, se puede concluir que la recaudación de IVA durante el primer trimestre de 2019 fue de aproximadamente US\$24 millones, lo que permite proyectar una recaudación anual del orden de US\$96 millones.

¹¹ Cabe precisar que esta norma aplica sólo respecto de los servicios digitales incorporados al IVA con la reforma tributaria (artículo 1, letra e), pero no respecto de aquellos que ya se gravaban con anterioridad (artículo 1, letra d).

Previo a ello, la medida se reglamentó mediante el Decreto Presidencial 354 de 2018 y la Resolución General 4240 de 2018, de la AFIP. En esta normativa se establece que la administración tributaria deberá emitir el listado de las empresas no residentes respecto de las cuales los intermediarios que intervengan en el pago deberán retener el IVA. Específicamente, se dispone la publicación de dos listados. El primero, con las empresas no residentes que sólo prestan servicios digitales (listado A), y el segundo, con las empresas que simultáneamente prestan servicios y venden productos, o bien corresponden a plataformas multilaterales, en donde el pago incluye la comisión que recibe la plataforma más el pago a un proveedor residente en Argentina (listado B). Estos listados deben ser actualizados periódicamente por la AFIP, estableciendo, en cada caso, el momento a partir del cual tales listados o sus sucesivas actualizaciones deben aplicarse. En la última actualización el Listado A contiene 183 empresas, mientras que el listado B tiene 16 empresas.

Esta separación en dos listas da cuenta de un problema práctico a la hora de aplicar el método de percepción del IVA en los medios de pago, y es que para el intermediario que, por ejemplo, administra las tarjetas de crédito con las que se paga el servicio digital, no siempre resulta fácil saber si el pago corresponde o no a un servicio digital prestado desde el exterior y consumido en Argentina. Por ejemplo, un pago efectuado a la empresa Apple podría corresponder a la compra de una App o bien a un dispositivo. Así también, un pago a una plataforma multilateral, como Airbnb, contendrá una parte, que es el servicio de hospedaje, que no corresponde gravar con IVA, porque será consumido en el exterior o bien porque será prestado por un contribuyente de IVA residente en Argentina, y otra parte que corresponde a la comisión que cobra Airbnb, que sí debería quedar sujeta a la percepción del IVA. Entonces, en la Lista A se agrupan a las empresas que con una alta probabilidad venden sólo servicios digitales, mientras en la Lista B quedan el resto, a las cuales se debe aplicar otros criterios. La reglamentación indica que podrá tenerse en cuenta la frecuencia de las operaciones, su monto, la modalidad con la que hayan sido pactadas y cualquier otro parámetro que permita inferir que se trata de un servicio digital.

Es así como la AFIP ha dispuesto que, cuando las prestaciones de servicios sean pagadas a sujetos residentes o domiciliados en el exterior, que integren la Lista A, por intermedio de entidades del país que faciliten o administren los pagos al exterior, éstas deberán actuar en carácter de agentes de percepción y liquidación del impuesto e ingresar el monto correspondiente a la AFIP, en tanto los prestatarios no revistan la calidad de responsable inscripto en el IVA.

A su vez, también se ha establecido que, en el caso que los destinatarios de los pagos sean empresas que integren la Lista B, los intermediarios deberán actuar como agentes de percepción y liquidación del impuesto, siempre que el pago en cuestión no exceda de 10 dólares o su equivalente en otra moneda, y en tanto los prestatarios no revistan la calidad de responsable inscripto en el IVA. Es decir, se está asumiendo una regla simple, según la cual se presume que, si el pago es igual o inferior a 10 dólares, corresponde a un servicio digital y, por lo tanto, es poco probable que se cometa un error al solicitar al intermediario que perciba el IVA.

Ahora bien, como siempre existe la posibilidad de que se haya efectuado una percepción de IVA que no correspondía, ya sea porque el pago no obedecía a la compra de un servicio digital, o bien se trataba de un servicio consumido en el exterior, la normativa admite prueba en contrario. En esos casos el consumidor podrá solicitar la devolución del IVA mal percibido.

Por otra parte, la reglamentación establece que, cuando no exista un intermediario que intervenga en el pago, o cuando existiendo uno no esté obligado a retener el IVA, como sería el caso de pagos efectuados a empresas de la Lista B por montos superiores a diez dólares, la obligación de retener el IVA e ingresar el monto correspondiente a la AFIP, recae directamente en el comprador.

Independientemente de la moneda en que se efectúe la transacción, los pagos del IVA deben ser realizados en moneda nacional. Para ello, se debe tomar el tipo de cambio vendedor que, para la moneda de que se trate, fije el Banco de la Nación Argentina, al cierre del último día hábil inmediato anterior a la fecha de emisión del resumen y/o

liquidación y/o documento equivalente que suministre el intermediario. En aquellos casos en que su liquidación e ingreso se encuentre a cargo del prestatario, se debe usar el tipo de cambio vendedor al cierre del día anterior a aquél en el que se efectúe la compra.

También es posible que en el pago intervenga más de un intermediario residente. En esos casos, se ha reglamentado que el carácter de agente de percepción y liquidación será asumido por aquél que tenga el vínculo comercial más cercano con el prestador del servicio digital.

B Chile

B.1 Cambio Normativo

En agosto de 2018 el Gobierno de Chile envió al Congreso un proyecto de ley de reforma tributaria que, entre un conjunto amplio de medidas, incluía el tema de la tributación de los servicios digitales. Inicialmente, el proyecto de ley proponía crear un Impuesto a los Servicios Digitales (ISD) con una tasa de 10% aplicada sobre el valor bruto de la prestación, que reemplazaría a cualquier otro impuesto, incluyendo el IVA y el impuesto a la renta. Es decir, el ISD en la práctica sería una suerte de tasa reducida o preferencial de IVA a los servicios digitales, considerando que la tasa de este impuesto es de un 19% para los demás bienes y servicios. Esta propuesta inicial era distinta a las soluciones implementadas por los demás países y a las recomendaciones de la OCDE, que asumen que estos servicios deben ser gravados con IVA, no habiendo justificación alguna para darles un trato preferente. (Jorratt, 2020, p. 21 y 22)

En vista de las críticas de los especialistas a esta propuesta, el gobierno decidió reformularla acogiendo las recomendaciones de la OCDE. Es así como a mediados de 2019 se envió una indicación que sustituía el ISD por la incorporación de los servicios

digitales al IVA. Finalmente, el proyecto de reforma tributaria se convirtió en Ley el 24 de febrero de 2020, incorporando esta última propuesta.¹²

Es importante precisar que en la ley de IVA se aplica el principio de destino, por lo que desde antes de esta reforma todo servicio prestado por un no residente y usado en Chile se encontraba gravado con IVA, a la tasa del 19%, incluyendo por cierto los digitales. Existía, eso sí, la dificultad práctica de cómo recaudar el IVA cuando el cliente era un consumidor final, puesto que no había un sistema de inscripción de empresas no residentes o de retención en los medios de pago. Por otro lado, el IVA no se aplicaba cuando la misma transacción quedaba gravada con alguna tasa de retención del impuesto a la renta, tasas que, salvo casos puntuales, son más altas que la tasa de IVA.

La reforma incorpora como hecho gravado especial en el IVA a los siguientes servicios remunerados realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero:

1. La intermediación de servicios prestados en Chile, cualquiera sea su naturaleza, o de ventas realizadas en Chile o en el extranjero siempre que estas últimas den origen a una importación;
2. El suministro o la entrega de contenido de entretenimiento digital, tal como videos, música, juegos u otros análogos, a través de descarga, streaming u otra tecnología, incluyendo para estos efectos, textos, revistas, diarios y libros;
3. La puesta a disposición de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática; y
4. La publicidad, con independencia del soporte o medio a través del cual sea entregada, materializada o ejecutada.

Para estos efectos, se presume que el servicio es utilizado en territorio chileno si, al tiempo de contratarlo o realizar su pago, ocurre alguna de las siguientes situaciones:

¹² Ley 21.210, sobre Modernización Tributaria, publicada en el Diario Oficial el 24 de febrero de 2020.

- Que la dirección IP del dispositivo utilizado por el usuario u otro mecanismo de geolocalización indiquen que este se encuentra en Chile; o
- Que la tarjeta, cuenta corriente bancaria u otro medio de pago utilizado para el pago se encuentre emitido o registrado en Chile.

Para hacer efectiva la recaudación en las operaciones entre la empresa no residente y el consumidor final (B2C), la ley traspassa la responsabilidad de retener y pagar el impuesto a la empresa, para lo cual crea un régimen simplificado de IVA para contribuyentes no domiciliados ni residentes, con las siguientes características:

- Libera a las empresas no residentes de hacer los trámites de inscripción en el Rol Único Tributario y de aviso de inicio de actividades, sustituyéndolos por otros más simples que deberá regular el Servicio de Impuestos Internos (SII).
- No da derecho a crédito fiscal
- Libera a las empresas de la obligación de emitir documentos tributarios por sus operaciones y de llevar libros de compras y ventas y otros registros que exige el régimen general.
- El IVA se debe declarar y pagar mensualmente o cada tres meses, a elección del contribuyente
- La declaración y pago del impuesto se realizará electrónicamente, a través del portal o mecanismo digital que el SII habilite al efecto, estando facultado con ese objeto para disponer y requerir información en idiomas distintos al español.
- El Director del SII establecerá los procedimientos necesarios para la determinación y pago del impuesto en moneda extranjera.

La ley también dispone que, en el caso de que las empresas no residentes no se acojan al régimen simplificado recién descrito, el SII podrá disponer que los emisores de tarjetas de pago con provisión de fondos, débito, crédito u otros sistemas de pago análogos retengan el total o una parte del IVA, respecto de todo o parte de las operaciones por ellos realizadas.

En el caso de las transacciones transfronterizas entre empresas (B2B), se mantiene la aplicación del sistema anterior, esto es, el contribuyente de IVA residente es quien tiene la obligación de retener el impuesto y enterarlo en arcas fiscales.

Finalmente, la ley también intenta hacerse cargo de las importaciones de bienes de menor valor efectuadas directamente por los consumidores finales. Para ello faculta al SII para que, a solicitud de parte, autorice a los vendedores o intermediarios a retener y pagar, en forma anticipada, el IVA que gravará dichas importaciones. Para este fin, estas empresas no residentes deberán acogerse también al régimen simplificado antes descrito.

B.2 Implementación y Administración de la Medida

Hasta la fecha, el Servicio de Impuestos Internos no ha impartido instrucciones respecto de los procedimientos específicos de implementación y administración de los cambios normativos.

C Colombia: Aplicación de las Directrices de la OCDE al IVA

C.1 Cambio Normativo

En la reforma tributaria del año 2016,¹³ se estipuló en el Estatuto Tributario Nacional que los servicios prestados desde el exterior se entenderían prestados en el territorio nacional, pasando en consecuencia a ser gravados con el impuesto sobre las ventas, por sus siglas IVA, prácticamente adoptó todas las recomendaciones de la OCDE, con respecto a los servicios digitales. Por lo que, en la definición de los hechos gravados con el IVA agregó que *“los servicios prestados y los intangibles adquiridos o licenciados desde el exterior se entenderán prestados, licenciados o adquiridos en el territorio*

¹³ Ley 1819 de diciembre de 2016, por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.

nacional y causarán el respectivo impuesto cuando el usuario directo o destinatario de los mismos tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional". Es decir, la reforma incorporó al IVA los servicios prestados por empresas no residentes, que anteriormente no se gravaban. Por lo tanto, a partir de julio de 2018, la mayor parte de los servicios digitales están gravados con IVA a la tasa general del 19%. Con excepción de aquellos servicios que califican como exentos,¹⁴ de acuerdo con lo establecido en el Código Tributario, y algunos servicios transfronterizos que se dejaron expresamente exentos, según se revisará más adelante. (Jorratt, 2020, p. 23 al 28)

Por otro lado, se establece que en operaciones B2B, las empresas responsables del IVA, que contraten servicios gravados con empresas no residentes, deberán retener y pagar el impuesto.

Por su parte, en operaciones B2C y B2B, en donde el comprador no es contribuyente del IVA, la obligación de recaudar y pagar el IVA es del proveedor no residente. Para ello se establece la obligación para los prestadores de servicios no residentes de inscribirse en el Registro Único Tributario (RUT) en la administración tributaria colombiana y declarar y pagar el impuesto bimensualmente. Esta obligación comenzó a regir el 1 de julio de 2018.

Asimismo, se establece una obligación de retener el IVA para los emisores de los medios de pago, sistema al que los prestadores de servicios electrónicos o digitales podrán acogerse voluntariamente, debiendo la administración tributaria publicar una lista de proveedores sujetos a retención.¹⁵ Se precisa que esta retención se aplicará respecto de los siguientes servicios digitales:¹⁶

¹⁴ En la legislación colombiana las exenciones de IVA son denominadas "exclusiones".

¹⁵ Este carácter voluntario se incorporó con la ley 1943 de diciembre de 2018. Inicialmente, la disposición indicaba que la retención se aplicaría en caso de que los proveedores no residentes no cumplieran con la exigencia de declarar y pagar el IVA.

¹⁶ Las dos últimas exenciones fueron incorporadas en la ley 1943 de diciembre de 2018.

- a) Suministro de servicios audiovisuales (entre otros, de música, videos, películas y juegos de cualquier tipo, así como la radiodifusión de cualquier tipo de evento);
- b) Servicios prestados a través de plataformas digitales;
- c) Suministro de servicios de publicidad en línea;
- d) Suministro de enseñanza o entrenamiento a distancia;
- e) Suministro de derechos de uso o explotación de intangibles; y
- f) Otros servicios electrónicos o digitales con destino a usuarios ubicados en Colombia.

Para optar por esta alternativa, el prestador de servicios del exterior deberá cumplir con las siguientes características: ¹⁷

1. Que realice de forma exclusiva una o varias actividades de las enunciadas y las mismas se presten a usuarios en Colombia;
2. Que no se haya acogido al sistema de declaración bimestral del IVA y se acoja voluntariamente a este sistema alternativo de pago del impuesto; y
3. Que el valor facturado, cobrado y/o exigido a los usuarios ubicados en Colombia corresponda a la base gravable del IVA por los servicios electrónicos o digitales.

Es importante mencionar que inicialmente, en la Ley 1819 de 2016, estaba previsto que la obligación de las entidades emisoras de los medios de pago de retener y pagar el IVA, cuando el prestador del servicio incumplía la obligación de declarar bimestralmente. Sin embargo, estas entidades se opusieron, argumentando que no podían hacer los giros al destinatario por un valor inferior al cobrado, sin arriesgar sanciones e incurrir en incumplimiento contractual. Por ende, en la Ley 1943 de 2018 y la Ley 2010 de 2019 se estableció que el mecanismo de retención aplicaba para los prestadores de servicios que se sometieran de manera voluntaria a este sistema, con el cumplimiento de los requisitos establecidos en el Estatuto. Por su parte, los prestadores de servicios que no cumplan

¹⁷ Parágrafo 3ro del artículo 437-2 del Estatuto Tributario

con la declaración bimestral ni se inscriban para la retención voluntaria, estarán sometidos a las sanciones administrativas y penales que contempla la ley.

En la reforma se establecieron exenciones del IVA para servicios digitales, siendo los siguientes:

- Los servicios de educación virtual para el desarrollo de contenidos digitales, de acuerdo con la reglamentación expedida por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, prestados en Colombia o en el exterior;
- Suministro de páginas web, servidores (hosting), computación en la nube (cloud computing) y mantenimiento a distancia de programas y equipos; y
- Adquisición de licencias de software para el desarrollo comercial de contenidos digitales, de acuerdo con la reglamentación expedida por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones –TIC-.

Cuando el destinatario del servicio es un contribuyente de IVA, no corresponde que el proveedor recaude el impuesto. Para ello, el usuario o destinatario deberá acreditar al proveedor la condición de responsable de IVA adjuntando el Registro Único Tributario (RUT). En estos casos, se traslada al destinatario la obligación de declarar y pagar el IVA de esas operaciones.

Para determinar si el consumo del servicio se realiza en Colombia, los proveedores deben tener en cuenta los siguientes criterios:

- a) el lugar de emisión de la tarjeta crédito o débito, o el lugar donde se encuentra la cuenta bancaria utilizada para el pago;
- b) la dirección de protocolo internet del dispositivo utilizado por el cliente;
- c) el código de móvil del país (MCC) de la identidad internacional del abonado del servicio móvil almacenado en la tarjeta SIM (módulo de identidad del abonado) utilizada por el cliente;

- d) otros criterios que permitan determinar la residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de la actividad económica del usuario directo o destinatario del servicio.

Cuando los criterios b) o c) anteriores ubiquen al comprador en Colombia, el prestador de servicios desde el exterior deberá exigir que el pago se efectúe con tarjeta de crédito o débito emitidas por una entidad financiera en Colombia, o desde una cuenta bancaria colombiana.

Los contribuyentes obligados a declarar y pagar el IVA deben inscribirse previamente en el Registro Único Tributario (RUT) y realizar la presentación de la declaración en la página web de la DIAN accediendo, como usuario registrado, a un formulario especialmente diseñado para este fin.

Para realizar el pago, existen dos opciones:

1. Efectuar el pago en Colombia a través de un formulario de recibo oficial de pago impuestos nacionales, de manera virtual o de manera presencial en los bancos.
2. Efectuar el pago desde fuera del país, a través del Servicio Informático Electrónico SIE de la DIAN, el cual genera una pantalla con el valor a pagar en dólares estadounidenses y su equivalencia en pesos colombianos, y un número de referencia del pago para que el contribuyente realice la consignación del valor a pagar a una cuenta del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

C.2 Implementación y Administración de la Medida

La DIAN ha emitido dos resoluciones para regular la aplicación del IVA a los servicios digitales. La primera es la Resolución 41 de 2018, por la cual “se establece el procedimiento para cumplir con las obligaciones sustanciales y formales en materia del impuesto sobre las ventas -IVA por parte de los prestadores de servicios desde el exterior”. La segunda, es la resolución 17 de 2020, por la cual “se establece el procedimiento para los prestadores de servicios electrónicos o digitales desde el exterior

que se acojan voluntariamente al sistema alternativo de pago del impuesto a través de la retención en la fuente a título de impuesto sobre las ventas (IVA)".

La primera resolución se refiere fundamentalmente al procedimiento simplificado para la inscripción de las empresas no residentes en el RUT y su posterior declaración y pago del IVA. El propósito de dicho procedimiento es "otorgar un mecanismo simple y eficaz para aquellos prestadores de servicios sin domicilio en Colombia que, por aplicación del principio de destino y por adquirir la calidad de responsables del impuesto sobre las ventas -IVA, deben cumplir con determinadas obligaciones, entre ellas declarar y pagar el impuesto".

El procedimiento simplificado está a cargo de la Unidad Administrativa Especial (UAE) de la DIAN, y a través de él se espera que los prestadores de servicios desde el exterior cumplan con sus obligaciones tributarias en calidad de responsables del impuesto, a saber: inscribirse en el RUT, facturar por los servicios prestados y declarar y pagar el IVA correspondiente.

Este procedimiento es obligatorio para las empresas sin residencia o sin domicilio en Colombia, que presten servicios desde el exterior, gravados con IVA en Colombia, a personas que no sean contribuyentes de IVA y, por lo tanto, no estén obligadas a practicarles la retención.

Estas empresas pueden inscribirse en el RUT a través del "servicio de recepción de peticiones, quejas, sugerencias y reclamos" (PQSR) de la página web de la DIAN (www.dian.gov.co) o a través de los mecanismos electrónicos que para estos efectos la DIAN implemente en el futuro. En esta instancia las empresas no residentes deben proporcionar la siguiente información:

1. Manifestación de la voluntad del representante legal o apoderado de inscribirse en el RUT para cumplir con el procedimiento simplificado del IVA para prestadores de servicios desde el exterior.

2. Manifestación de la voluntad del representante legal o apoderado de la entidad o sociedad extranjera de obtener el instrumento de firma electrónica (IFE) y de inscribirse en el RUT para estos efectos.
3. Nombre completo del representante legal y razón social de quien representa.
4. Documento de identificación del representante legal.
5. Servicio que se presta desde exterior.
6. País desde donde se presta el servicio.
7. Página(s) Web desde donde se prestan los servicios.
8. Domicilio del prestador del servicio
9. Correo electrónico
10. Número telefónico de contacto.

Además de la información anterior, las empresas deben adjuntar la siguiente documentación:

1. Fotocopia del documento o documentos mediante los cuales se acredite la existencia y representación legal, en idioma español, debidamente apostillados o legalizados según sea el caso ante autoridad competente.
2. Fotocopia del documento de identidad del representante legal de la sociedad o entidad extranjera o de quien haga sus veces.

Con posterioridad al envío de la información y documentación la UAE comunicará de la formalización de la inscripción en el RUT enviando los respectivos certificados y el instrumento de firma electrónica al correo electrónico suministrado por el solicitante.

La declaración y pago del IVA se debe realizar con una periodicidad bimestral, y no hay obligación de declarar en los períodos en que no se realicen operaciones. Para ello la UAE debe proveer un formulario en español e inglés, el que debe ser firmado electrónicamente por el representante legal.

Una vez presentada la declaración, las empresas no residentes podrán pagar el valor que resulte en la declaración a través del mecanismo de pago habilitado, transfiriendo el monto del impuesto a una cuenta internacional del Tesoro Nacional. Para ello, el contribuyente debe consignar el monto adeudado en su equivalente en dólares de los Estados Unidos, usando la tasa de cambio representativa del mercado certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia al día del respectivo pago.

El artículo 4 de la Ley 2101 de 2020, establece que “Los prestadores de servicios desde el exterior, sin residencia fiscal en Colombia, no estarán obligados a expedir factura o documento equivalente por la prestación de los servicios electrónicos o digitales. Lo anterior sin perjuicio de las facultades de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para establecer la obligación de facturar electrónicamente o de soportar las operaciones en un documento electrónico.” Es así como la Resolución 41 de 2018 dispone que, en tanto el gobierno nacional no reglamente el contenido de la factura o documento equivalente que deberán utilizar los prestadores de servicios del exterior, podrán seguir utilizando las facturas o documentos que venían utilizando para todas sus operaciones (artículo 24 de la Resolución antes citada). Dicha documentación se deberá mantener por un período mínimo de 5 años (artículo 25 de la Resolución antes citada).

Así también, la normativa exige a las empresas no residentes llevar el registro auxiliar de compras y ventas que se exige al resto de los contribuyentes de IVA (artículo 27 de la Resolución arriba citada).

Por otra parte, aquellas empresas no residentes que decidan acogerse voluntariamente al sistema alternativo de pago del IVA a través de la retención en la fuente deberán elevar una solicitud ante la Coordinación del PGSR de la página web de la DIAN (www.dian.gov.co) o a través de los mecanismos electrónicos que para estos efectos la DIAN implemente en el futuro. En ese acto debe aportar la siguiente información:

1. Identificación de la empresa no residente (razón social, nombre comercial, correo electrónico, número telefónico, código internacional y cadena de caracteres según corresponda, país de residencia fiscal y número de identificación tributaria otorgado en este país).
2. Nombre completo y documento de identificación del representante legal o apoderado del prestador de servicio desde el exterior, con poder debidamente notariado.
3. Documento o documentos que acrediten la existencia y representación legal del prestador de servicio desde el exterior.
4. Servicios que se prestan desde el exterior.
5. Página(s) web o aplicaciones desde donde se prestan los servicios.
6. La identificación del Hosting y el Localizador Uniforme de Recursos (URL) desde la cual se presta el servicio electrónico o digital.
7. La dirección de protocolo de Internet desde donde se prestan los servicios.
8. Relación de cualquier otra información que permita al agente retenedor identificar la retención en la fuente a título de impuesto a las ventas (IVA), que deba practicar.

Son agentes retenedores en la fuente las entidades emisoras de tarjetas crédito y débito, los vendedores de tarjetas prepago, los recaudadores de efectivo a cargo de terceros y los demás agentes retenedores que recauden a través de cualquier otro medio de pago por estos servicios electrónicos o digitales, tales como las entidades emisoras de otros instrumentos de pagos, contenido en el artículo 3 de la Resolución 49 de 2019. La retención se debe realizar al momento del correspondiente pago o abono en cuenta.

La normativa considera que la retención puede ser directa o indirecta, siendo la segunda aquella que se realiza por intermedio de algún otro actor del sistema de pagos en quien el emisor delegue. En esos casos, el emisor debe informar a la DIAN una serie de antecedentes relativos a la delegación.

Para implementar este sistema alternativo de retención se requiere que las entidades emisoras de tarjetas crédito y débito, los recaudadores de efectivo a cargo de terceros y

los demás agentes retenedores, habiliten sistemas informáticos de retención. Para ello, la DIAN otorgó un plazo que vencía el 1 de abril del 2020.

Por otro lado, el Director General de la DIAN deberá emitir una resolución en la que se indique, de manera taxativa, el listado de prestadores de servicios desde el exterior a los que se les deberá practicar la retención en la fuente.

Por último, cabe señalar que la posibilidad de acogerse a este sistema alternativo se puede ejercer única vez. Sin embargo, quienes hayan optado por ella pueden posteriormente renunciar para volver al procedimiento simplificado de IVA.

De acuerdo con la información pública proporcionada por la DIAN, durante enero de 2019 se recaudaron aproximadamente US\$12 millones por concepto de IVA a los servicios digitales, correspondiente a las operaciones efectuadas durante el segundo semestre de 2018.

Ver comunicado de prensa que llevo la institución de la DIAN en <https://www.dian.gov.co/Prensa/Paginas/DIAN-recaudo-mas-de-38-mil-millones-por-IVA-de-prestadores-de-servicios-desde-el-externo.aspx>.

D Costa Rica

D.1 Cambio Normativo

En el caso de Costa Rica, la nueva ley del IVA, promulgada el 4 de diciembre de 2018, grava en general los servicios prestados desde el exterior y consumidos en el territorio nacional, y en particular, a los servicios digitales transfronterizos. ¹⁸ Para hacer realizable

¹⁸ El reglamento de la ley del IVA define servicios digitales como “aquellos que se prestan a través de Internet o una red o plataforma digital o tecnológica, que por su naturaleza estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, entre los que se pueden citar: las compras de contenido digital (descarga de música, libros electrónicos, vídeos, aplicaciones, juegos, entre otros), el suministro de contenido basados en suscripciones (noticias, música, juegos en línea, entre otros), suministros de servicios de

el cobro de IVA a las operaciones efectuadas por consumidores finales, la ley dispone dos opciones: la primera, el cobro directo del IVA a los proveedores no residentes; la segunda, la retención o percepción a cargo de las entidades emisoras o administradoras de los medios de pago. (Jorratt, 2020, p. 28 al 32)

En efecto, el artículo 47 del reglamento de la ley del IVA22 dispone que “será contribuyente del impuesto el proveedor o intermediario del servicio o bien intangible, cuando estando domiciliado fuera del territorio nacional solicite su inscripción como contribuyente del impuesto ante la Administración Tributaria, mediante el procedimiento que la Administración Tributaria defina vía resolución general dictada al efecto”.

Respecto de cómo el proveedor puede determinar la ubicación del consumidor o cliente, existe un proyecto de resolución que señala los siguientes criterios:

- a) por mensaje de texto que se envíe al cliente al momento de la transacción;
- b) por medio del país en el que la tarjeta de crédito o débito fue emitida;
- c) mediante información auto declarada por los consumidores; o
- d) cualquier otra que considere lo suficientemente fehaciente y verificable suministrada para determinar el lugar de consumo.

En caso de que los proveedores o intermediarios no se inscriban como contribuyentes, operará el sistema de percepción. El mismo artículo del reglamento dispone que **serán agentes de percepción:**

- a. Las entidades públicas o privadas que sean emisores de tarjetas de débito o de crédito, cuando sus tarjetahabientes, en su condición de consumidor final o contribuyente del impuesto, realicen compras de servicios digitales

software y mantenimiento, tales como software de antivirus, almacenamiento de datos digitales, entre otras”. A su vez, define servicios digitales transfronterizos como “Los servicios digitales y bienes intangibles adquiridos por parte de un consumidor final o de un contribuyente del impuesto, a un proveedor de servicios digitales que se encuentra domiciliado fuera del territorio nacional, con el fin de ser consumidos o utilizados dentro del territorio nacional”.

transfronterizos por medio de internet o cualquier otra plataforma digital, que sean consumidos en el territorio nacional.

- b. Las entidades públicas o privadas que comercialicen, a partir de una cuenta bancaria, y por medio de internet o cualquier otra plataforma digital, servicios o bienes intangibles para facilitar los pagos a la cuenta de un vendedor o proveedor no domiciliado en el territorio nacional y que el mismo sea consumido en el territorio nacional. Para estos efectos, se asimilan las cuentas bancarias las tarjetas virtuales, las cuentas de pago seguro (del tipo PayPal o similar), las criptomonedas y cualquier otro sistema de pago recurrente que, en última instancia, se nutra de fondos depositados en una cuenta de una entidad bancaria domiciliada en Costa Rica.

Esta percepción se realizará a la tasa general de IVA del 13% y se aplicará sobre el monto bruto de la compra efectuada por el tarjetahabiente.

Por otra parte, el reglamento obliga a la Administración Tributaria a suministrar a los agentes de percepción el listado de proveedores o transacciones sobre las cuales deberá realizar la percepción, el que deberá ser permanentemente actualizado. Cuando la Administración Tributaria realice alguna modificación en dicho listado el agente de percepción deberá iniciar la percepción correspondiente dentro del plazo máximo de 3 días hábiles contados a partir de la comunicación; cuando se trate de una exclusión del listado, la Administración Tributaria le indicará la fecha a partir de la cual deberá de cesar la aplicación de percepción.

El reglamento libera a los proveedores o intermediarios de servicios digitales transfronterizos de la obligación de emitir comprobantes electrónicos autorizados por la Administración Tributaria como respaldo de sus operaciones. En su lugar, permite utilizar como respaldo los recibos electrónicos que utilicen normalmente, el estado de cuenta, resumen bancario o documento equivalente que reciba el consumidor final, consignando por separado el monto de la transacción realizada y el impuesto repercutido.

Respecto de la declaración y pago del impuesto, el reglamento dispone que, en el caso de los proveedores de servicios que se inscriban como contribuyentes, deberán declarar y enterar a favor del fisco, las sumas correspondientes al IVA de manera mensual, en el formulario y los medios que defina la Administración Tributaria mediante resolución general. A su vez, los agentes de percepción deberán declarar y enterar a favor del Fisco las sumas percibidas dentro de los tres días hábiles siguientes a la transacción, en el formulario y los medios que defina la Administración Tributaria mediante resolución general.

Se ha señalado anteriormente que un problema de la retención del IVA a través de los medios de pago es que puede dar origen a cobros indebidos, por la dificultad de identificar si el pago corresponde efectivamente a un servicio digital que además es consumido en territorio nacional. La ley en Costa Rica se hace cargo de este problema, otorgando la posibilidad de que el cliente pida la devolución de los montos retenidos cuando pueda demostrar que los pagos sobre los cuales se practicaron las retenciones no correspondan a compras de servicios gravados y usados en territorio nacional. Esta solicitud de devolución procede en las siguientes situaciones:

1. Cuando el disfrute o el consumo de los servicios adquiridos se realice totalmente en otra jurisdicción.
2. Cuando se hayan utilizado los medios electrónicos de pago para la transferencia o el envío de dinero a personas o entidades ubicadas fuera del territorio nacional, cuyo resultado sea la manutención o el consumo final en una jurisdicción distinta a Costa Rica.
3. Cuando se hayan adquirido servicios exentos o no sujetos al IVA.

El tarjetahabiente deberá presentar facturas, documentos y cualquier otra evidencia que compruebe que la adquisición realizada se encuentra en alguna de las tres situaciones recién mencionadas.

Cabe señalar que la nueva ley del IVA entró en vigor el 1 de julio de 2019. Sin embargo, a través del Reglamento del IVA se postergó el inicio de la aplicación de la percepción

establecida para los servicios digitales transfronterizos y bienes intangibles, la que comenzará a regir un mes después de que la Administración Tributaria suministre el primer listado de proveedores o intermediarios a los agentes de percepción (contenido en el artículo transitorio I del Reglamento de la Ley del IVA)

D.2 Implementación y Administración de la Medida

Como se señaló anteriormente, esta medida no se encuentra aún implementada. Sin embargo, existe un proyecto de resolución que regula el registro de Proveedores e Intermediarios de Servicios Digitales Transfronterizos ante la Administración Tributaria, donde se establecen los requisitos, obligaciones y forma de pago del impuesto. Así también, hay un segundo proyecto de resolución relativo al procedimiento que deben seguir los consumidores para obtener la devolución del IVA en aquellos casos en que haya sido erróneamente retenido. Ambos borradores de resolución han sido sometidos a consulta pública.

El primer proyecto de resolución, relativo al registro de proveedores no residentes, contempla un formulario de inscripción en el que se debe entregar la siguiente información:

- a) Nombre del proveedor, intermediario o persona de enlace
- b) Nombre comercial o de fantasía.
- c) Número de identificación para efectos tributarios registrada en su jurisdicción de domicilio.
- d) Dirección de correo electrónico del Proveedor del servicio digital transfronterizo, el cual se constituirá como el medio oficial para notificaciones y avisos por parte de la Administración Tributaria.
- e) Certificado de residencia fiscal del proveedor del servicio digital transfronterizo vigente en su jurisdicción.
- f) Persona de contacto dentro de la empresa para mantener comunicación oficial ante la Administración Tributaria en temas tributarios, teléfono y dirección de correo electrónico.

- g) Cuenta IBAN a nombre del Proveedor o Intermediario del servicio digital transfronterizo habilitada para posibles devoluciones del IVA.
- h) Página web o acceso a plataforma digital mediante el cual el Proveedor o Intermediario de servicios digitales comercializa sus servicios digitales transfronterizos a consumidores ubicados en el territorio nacional.

Se destaca que la inscripción en el registro es voluntaria, así también la desinscripción, en cuyo caso se ordenará a los emisores de tarjetas de débito y crédito de uso internacional, la inclusión de los servicios digitales transfronterizos en cuestión para que procedan con la percepción del impuesto.

Respecto del segundo proyecto de resolución, que establece el procedimiento de devoluciones a los consumidores finales cuando la retención no corresponde a servicios digitales consumidos en Costa Rica, se considera solicitar la siguiente documentación:

- a) Formulario de devolución de IVA, D-402, disponible en el sitio web de Hacienda
- b) Factura o comprobante de pago, con fecha y nombre del usuario
- c) Estado de cuenta con el número de operación y de tarjeta
- d) Copia del pasaporte confrontado que corrobore la salida y entrada del país

Ha habido ciertas críticas al procedimiento de devolución por parte de algunos asesores tributarios, quienes esperaban un procedimiento más simple y expedito, que pudiese ser realizado en forma electrónica. También han planteado dudas respecto de qué empresas debiesen incluirse en el listado de percepciones, ejemplificando con el caso de Amazon, en donde su inclusión podría dar origen a una doble tributación, dado que en el caso de compra de bienes el IVA sería también retenido en la Aduana. Ver algunos ejemplos en <https://www2.deloitte.com/cr/es/pages/tax/topics/iva-isr-reglas-nuevos-impuestos/ivay-servicios-digitales-transfronterizos.html> y <https://www.larepublica.net/noticia/atrasaran-la-entrada-del-iva-sobre-servicios-como-netflix-y-airbnb>.

Por ahora, Hacienda sigue trabajando con el sistema bancario para diseñar un sistema de retenciones que minimice los errores y las solicitudes de devolución.

E Paraguay

A comienzos de 2019 las autoridades de Paraguay señalaban que la ley del IVA permitía cobrar los impuestos asociados a la prestación de servicios digitales desde el exterior. En ese sentido, las autoridades de la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET) manifestó su intención de trabajar de manera coordinada con el Banco Central del Paraguay y otras entidades, para hacer efectiva la retención de impuestos a los prestadores de estos servicios digitales, las que serían aplicadas por los bancos o las empresas emisoras de tarjetas de crédito y débito. A través de un decreto reglamentario se pretendía definir el procedimiento, así como los servicios específicos que se abarcarían. Cabe señalar que esta medida surgió como una obligación impuesta por la Ley de Fomento al Audiovisual Paraguayo, aprobada en 2018, la que creó un fondo cuyos recursos vendrán “del 50% de las partidas presupuestarias provenientes de las retenciones impositivas de las operaciones comerciales provenientes de servicios audiovisuales, obtenidos por internet del exterior, retenidas por los operadores de tarjetas de crédito y débito”. (Jorratt, 2020, p. 32 y 33)

A pesar de lo anterior, el Gobierno incorporó algunas normas relacionadas con la tributación de los servicios digitales en el proyecto de ley de “Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional”, enviado al Congreso el 9 de mayo de 2019 y transformado en ley en julio de 2019²⁵. Estas normas buscan dar mayor precisión al tratamiento tributario de los servicios digitales, tanto en el IVA como en el impuesto sobre la renta. Cabe señalar que, si bien la legislación anterior contemplaba la tributación de esos servicios, carecía de un procedimiento para hacer efectivo el cobro cuando el importador es un consumidor final.

Una primera modificación de la reforma es la incorporación taxativa como rentas de fuente paraguaya las provenientes de los servicios digitales, cuando sean utilizados o aprovechados efectivamente en el país, incluidos los servicios de entretenimiento o de azar, con independencia de quien los presta o que el servicio esté vinculado o no a la obtención de rentas gravadas por el Impuesto a la Renta Empresarial (IRE) o el Impuesto a la Renta Personal (IRP). Para estos efectos, la ley señala que se entenderá que el

servicio es utilizado o aprovechado en el país cuando se encuentren localizados en el Paraguay cualquiera de las siguientes:

- la dirección IP del dispositivo utilizado por el cliente o el código país de la tarjeta SIM;
- la dirección de facturación del cliente;
- la cuenta bancaria utilizada para la remisión del pago;
- la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco;
- la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o de débito con que se realice el pago.

Estas rentas provenientes de los servicios digitales se gravarán con el Impuesto a la Renta de No Residentes. Para ello, se presumirá que la renta es igual al 30% del importe bruto, cantidad sobre la cual se aplicará la tasa del 15%.

Por otro lado, en el IVA se incorpora expresamente a los servicios digitales en la definición de los servicios gravados. Para estos efectos, se define como servicios digitales “aquellos servicios que se ponen a disposición del usuario a través del internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios mediante accesos en línea y que se caracterizan por ser esencialmente automáticos y no viables en ausencia de la tecnología de la información” (se encuentra establecido en: Letra i) del numeral 2 del artículo 81 de la Ley N°6.380).

Se precisa, a su vez, que los servicios digitales serán gravados con IVA cuando sean utilizados o aprovechados en el país, circunstancia que se verifica con los mismos criterios que en el caso del Impuesto a la Renta, recién enumerados.

Así también, se señala que la base imponible para el IVA será el precio de la operación, sea que se perciba total o parcialmente.

Por último, para hacer posible la recaudación del IVA se incorpora un régimen de percepción, según el cual, cuando los pagos por servicios digitales prestados desde el exterior se efectúen a través de entidades bancarias, financieras, casas de cambio, cooperativas, procesadoras de pago, o entidades similares, éstas serán las responsables de la liquidación y percepción del impuesto, en la forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria.

La Subsecretaría de Estado de Tributación (SET) se encuentra trabajando en la reglamentación de la nueva ley, en la que se espera mayor precisión respecto de los procedimientos que permitan hacer efectivo el cobro de los impuestos.

F Perú

El caso de Perú es bastante singular, pues introdujo cambios en su normativa del Impuesto sobre la Renta en el año 2003, que apuntaban a gravar las rentas por servicios digitales obtenidas por empresas no residentes. Esto es, mucho antes que el debate sobre la tributación de la economía digital alcanzara la visibilidad que tiene en la actualidad. En términos resumidos, el cambio legal consistió en incorporar a la definición de rentas de fuente peruana a los ingresos remesados al exterior por concepto de pagos por suministro de servicios digitales. Con ello, dichos pagos quedan gravados a la tasa del 30%, la que es retenida por el pagador (se establece en el Decreto Legislativo N° 945, de diciembre de 2003, modificado por el Decreto Legislativo N° 970 de diciembre de 2006 y el Decreto Supremo N° 159 de 2007). (Jorratt, 2020, p. 33 y 34)

El reglamento de la ley define servicio digital como “todo servicio que se pone a disposición del usuario a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes mediante accesos en línea y que se caracteriza por ser esencialmente automático y no ser viable en ausencia de la tecnología de la información”. Se consideran servicios digitales, entre otros, el mantenimiento de software; soporte técnico al cliente en red; almacenamiento de

información (Data warehousing); aplicación de hospedaje (Application Hosting); provisión de servicios de aplicación (Application Service Provider - ASP); almacenamiento de páginas de Internet (web site hosting); acceso electrónico a servicios de consultoría; publicidad (Banner ads); subastas “en línea”; reparto de Información; acceso a una página de Internet interactiva; capacitación Interactiva; y portales en línea para compraventa.

Ahora bien, se podría argumentar que esta singularidad no es más que una anécdota, pues en la práctica la solución peruana no resuelve los problemas derivados de la digitalización de la economía. En primer lugar, el alcance de la norma es limitado, pues solo se aplica a operaciones entre empresas (B2B), pero no alcanza a aquellas entre empresas no residentes y consumidor final (B2C). De acuerdo con León (2017) otra limitación de la norma peruana es que solo grava los servicios, pero no los bienes digitales. Es decir, si un domiciliado peruano descarga un libro electrónico, la operación no se grava, pues el usuario no es una empresa, por lo que para fines del impuesto a la renta el servicio no se estaría usando o consumiendo en el país. Ahora bien, si el comprador es una empresa, tampoco tendría obligación de retener el impuesto, pues la norma grava los servicios digitales, pero no grava los bienes digitales.

En segundo lugar, no atiende al problema de la presencia económica significativa sin presencia física, o al problema de cómo reconocer el aporte de los usuarios a la creación de valor. Simplemente aplica una tasa sobre los ingresos brutos, cualquiera sea el nivel de presencia del proveedor extranjero en la economía peruana y con independencia de si los usuarios aportaron en la creación de valor.

En relación con el IVA, la ley peruana grava la prestación o utilización de servicios en el país. A su vez, se entiende que el servicio es utilizado en el país cuando, siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y del lugar donde se celebre el contrato.

Lo anterior significa que, en teoría, los servicios digitales suministrados por empresas no residentes a consumidores finales en el Perú se encuentran gravados con IGV. Sin embargo, no existe un mecanismo o procedimiento que permita hacer efectiva esa recaudación, por lo que en la práctica dichos servicios no están pagando el impuesto. Sin embargo, las autoridades peruanas anunciaron que se encuentran elaborando una propuesta de proyecto de ley con el fin de implementar un mecanismo de recaudación en el caso del IVA para estas operaciones.

G Uruguay

G.1 Cambio Normativo

En septiembre de 2017 fue promulgada una ley que establece un conjunto de disposiciones tributarias aplicables a la prestación de servicios a través de internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, o similares, las que entraron en vigencia el 1 de enero de 2018, de acuerdo a la Ley N° 19.535, de rendición de cuentas y balance de ejecución presupuestal ejercicio 2016, Sección VII; reglamentada mediante el Decreto N° 144 de 2018, del Ministerio de Economía y Finanzas. (Jorratt, 2020, p. 35 al 37)

Es importante precisar que, con anterioridad, mediante el decreto 47/017 de marzo de 2017, Uruguay comenzó a gravar a las aplicaciones de transporte de personas.

En relación con el impuesto a la renta, la nueva normativa dispone que las rentas derivadas de la producción, distribución o intermediación de películas cinematográficas y de 'tapes', así como las derivadas de la realización de transmisiones directas de televisión y de transmisiones de cualquier contenido audiovisual, incluidas las realizadas a través de internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, u otros medios similares, tales como acceso y descarga de películas, serán consideradas íntegramente de fuente uruguaya, siempre que el demandante se encuentre en territorio nacional. Es decir, los pagos al exterior por estos servicios quedarán gravados con la tasa para no residentes del 12%, lo que incluye a plataformas como Netflix y Spotify.

De igual forma, se considerarán de fuente uruguaya las rentas provenientes de las actividades de mediación e intermediación en la oferta o en la demanda de servicios (plataformas multilaterales, tales como Airbnb, Uber o Amazon Marketplace), prestados a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, o similares. Se presume que el 100% de la renta es de fuente uruguaya cuando el oferente y demandante del servicio se encuentren en territorio nacional; y del 50% cuando el oferente o el demandante del servicio se encuentre en el exterior. Es decir, si bien la alícuota es la misma en ambos casos, la tasa efectiva con que se gravan es del 12% o el 6%, respectivamente.

Se entiende por actividades de mediación e intermediación aquellas que verifiquen las siguientes condiciones:

- i. que, por su naturaleza, estén básicamente automatizadas, requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información; y
- ii. que impliquen la intervención, directa o indirecta, en la oferta o en la demanda de la prestación de servicios (operación principal).

Tanto en la transmisión de contenido audiovisual como en los servicios de mediación e intermediación, se entiende que el demandante del servicio se encuentra en territorio uruguayo cuando la dirección IP del dispositivo utilizado para la contratación del servicio o la dirección de facturación se localizan en dicho territorio. Si no es posible verificar ninguna de estas condiciones, se presumirá que el demandante se encuentra en territorio uruguayo cuando la contraprestación del servicio se efectúe a través de medios de pago electrónico administrados desde ese país. Por su parte, se presume que el oferente, en el caso de los servicios de mediación o intermediación, se encuentra en Uruguay cuando el servicio se presta en dicho territorio.

Respecto del IVA, la misma ley y su reglamentación disponen expresamente que se gravarán con IVA, a la tasa general del 22%, los servicios de transmisión de contenido audiovisual a través de internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, u

otros medios similares, así como también los servicios de intermediación de las plataformas multilaterales prestados a través de los mismos medios. En este último caso, cuando oferentes y demandantes estén en territorio uruguayo, se grava con IVA el 100% del servicio de intermediación, mientras que, si una de las partes se encuentra en el extranjero, se grava con IVA el 50% del servicio de intermediación.

G.2 Implementación y Administración de la Medida

Con respecto a la administración de los impuestos, el modelo uruguayo contempla que el obligado al pago de IVA e impuesto a la renta es la empresa no residente que suministra los servicios. Para ello se dispone de un régimen simplificado de registro de los contribuyentes, que los libera de la obligación de designar un representante en el país y da validez a la documentación tributaria emitida bajo las normas del país de residencia. También se facilita el pago, permitiendo que tanto en el IVA como en el impuesto a la renta se haga una declaración anual, y admitiendo también que el pago sea en dólares y de forma trimestral.

El sistema simplificado de registro se debe realizar de manera presencial, lo que supone, en principio, que la empresa no residente debe delegar el trámite a un apoderado (conforme el artículo 18 del Decreto 149/007, sobre Impuesto a la Renta de No Residentes). Sin embargo, el artículo 2 del Decreto 144/018, dispone que la Dirección General Impositiva podrá dispensar de esta obligación cuando los contribuyentes tengan por objeto exclusivo la prestación de servicios digitales sin presencia física en el territorio nacional, siempre que constituyan domicilio en los términos del artículo 27 del Código Tributario.

Al realizar el trámite se exige llenar el formulario regular de Declaración de Registro, así como una serie de antecedentes de identificación de la empresa y los firmantes, incluido el domicilio fiscal en el exterior.

La estrategia seguida por el Ministerio de Economía y la DGI ha sido la de acercarse a las empresas no residentes para promover que se inscriban y paguen los impuestos

voluntariamente, lo que a juicio de las autoridades estaría dando resultados exitosos. Véase la entrevista al Subdirector de la DGI en el link siguiente:

<http://www.cronicas.com.uy/portada/uruguay-esta-haciendo-punta-a-nivel-mundial-en-gravaraplicaciones-digitales/>.

A modo de ejemplo, el 4 de octubre de 2019 las autoridades anunciaron que, luego de dos años de gestiones, la plataforma de servicios de alojamiento Airbnb se había comprometido a cumplir su obligación legal, pagando retroactivamente el Impuesto a la Renta y el IVA sobre la comisión que cobra por el servicio de intermediación. Ver https://www.hosteltur.com/lat/131752_uruguay-y-airbnb-un-nuevo-marco-de-referencia.html.

De acuerdo con información de prensa, entre enero y mayo de 2019, la DGI recaudó US\$ 18,4 millones por concepto de IVA a las plataformas digitales extranjeras. De ese total, los proveedores de servicios audiovisuales por Internet, tales como Spotify y Netflix, aportaron US\$ 12,4 millones, las aplicaciones de transporte aportaron US\$ 4,4 millones y las aplicaciones de alojamiento, US\$ 1,5 millones. (Jorratt, 2020, pág. 17 a la 37)

H Principales lecciones sobre el diseño e implementación de los impuestos a los servicios digitales

De las condiciones particulares que presentan cada uno de los 7 países, se considera relevante comentar que lecciones dejan todas las acciones tomadas para hacer frente al desafío de las transacciones que se llevan a cabo en el comercio electrónico o economía digital, siendo los siguientes: (Jorratt, 2020, p. 56 al 63)

- Los desafíos tributarios de la economía digital se relacionan principalmente con el IVA y el Impuesto sobre la Renta. En el ámbito del IVA, un primer desafío es cómo gravar las importaciones de intangibles y servicios digitales realizadas por los consumidores finales.

- La economía digital facilita cada vez más las operaciones a distancia, entre consumidores finales de todo el mundo, sin que el proveedor cuenta con presencia física ni intermediarios en el país en que residen sus clientes. El tradicional cambio de sujeto o cobro revertido que se usa para las operaciones transfronterizas no es aplicable cuando el comprador es un consumidor final. Es por ello que la OCDE recomienda que sean los proveedores no residentes los encargados de cargar, recaudar y pagar el IVA de estas operaciones, para lo cual es necesario que se inscriban en el registro de contribuyentes de IVA del país de donde residen los consumidores, idealmente a través de un procedimiento simplificado.

- A partir del estudio de casos de los países de la región, se preparó información de un comparativo de las distintas variables que definen los sistemas implementados, o por implementar, en cada uno de ellos, tal como se presenta el **Cuadro 4 (A) y Cuadro 4 (B)**. (Jorratt, 2020, p. 60 al 62)

- En el caso de los países de la región, aparecen dos modalidades para hacer efectivo el cobro del IVA en estos servicios.
 - ✓ La primera, es la obligación de inscripción en el IVA para los proveedores no residentes.
 - ✓ La segunda, en el cobro del IVA mediante retenciones en los medios de pagos, observándose que:
 - I. Uruguay ha optado por la inscripción de los proveedores,
 - II. en tanto Argentina y Paraguay lo han hecho exclusivamente por la retención en los medios de pago.
 - III. Por su parte, los demás países (Chile, Colombia y Costa Rica) han preferido una combinación de ambos. Chile y Costa Rica han optado por la inscripción como primera alternativa, pero derivan a la retención en caso de que los proveedores no cumplan con la obligación de

inscribirse. Por su parte, Colombia opta también por la inscripción como primera alternativa y da la opción al proveedor de solicitar el reemplazo del registro en IVA por la retención en los medios de pago.

- La alternativa de retención en los medios de pago, si bien es una medida práctica para hacer efectiva la recaudación, tiene varios inconvenientes ya comentados, pero que es preciso recordar.
 - ✓ En primer lugar, la entidad bancaria no tiene cómo saber si el pago efectuado a un determinado proveedor extranjero corresponde o no a compras gravadas con IVA. Por ejemplo, en el caso de Argentina, se estuvo reteniendo erróneamente IVA por la venta de celulares realizada por el proveedor “OnePlus”, que también vende aplicaciones, lo que dio origen a una reclasificación del proveedor.
 - ✓ En segundo lugar, la entidad bancaria tampoco puede estar segura de sí el pago corresponde a un consumo que deba ser gravado en su jurisdicción, pues no tiene información suficiente, que sí tienen los proveedores, para aplicar los criterios que permitan determinar o presumir el lugar de consumo.
 - ✓ Por último, con ese método quedan fuera del alcance del impuesto todas las transacciones pagadas con tarjetas bancarias emitidas por un banco no residente, o con medios de pago no administrados por el sistema bancario.
- Sobre este último punto, Colombia dispuso que, una vez que el proveedor compruebe que el cliente es residente nacional, debe exigirle que el pago se realice con tarjetas bancarias emitidas en Colombia. Habrá que evaluar en el futuro si los proveedores cumplen esta medida, que sin duda impone costos a los proveedores y consumidores, los que no existen bajo el sistema de inscripción de proveedores.

- Llama la atención la disposición legal incorporada en Costa Rica, que permite a los consumidores solicitar la devolución del IVA cuando ha sido mal retenido y se cuenta con los antecedentes para demostrarlo.
- Para poder concluir respecto de la eficacia de uno u otro método, será útil monitorear el desempeño que tengan los sistemas de inscripción que ya están en marcha en Colombia y Uruguay, y contrastarlo, por ejemplo, con el desempeño del sistema de retención vigente en Argentina. Lamentablemente, no hay aun información pública sobre el número de proveedores registrados en Colombia y Uruguay. Sin embargo, a partir de información de prensa, se puede vislumbrar que la Administración Tributaria uruguaya ha logrado la inscripción de los proveedores más relevantes en términos de facturación, lo cual es muy importante, considerando que la economía digital está altamente concentrada. Se menciona entre ellas a Spotify, Netflix, Uber y Airbnb.
- Con los antecedentes disponibles, la mejor recomendación para los países de la región que aún no toman medidas para gravar con IVA los servicios digitales transfronterizos, es optar por el sistema de inscripción obligatoria en IVA para proveedores no residentes, combinado con la retención del impuesto en los medios de pago solamente en las transacciones con proveedores que incumplen la obligación de inscribirse.
- Es importante que la Administración Tributaria haga una identificación exhaustiva de las empresas que potencialmente deberían inscribirse, listado que debe ser actualizado periódicamente. Dicho listado será necesario para solicitar la inscripción voluntaria a los proveedores y, en caso de que ello no ocurra, informar a los emisores de medios de pago a qué empresas se debe practicar la retención. Cuando aplique la retención, es importante también establecer procedimientos expeditos para devolver el IVA en aquellos casos en que se retuvo erróneamente.

- Respecto de la definición de sujeto pasivo, el modelo OCDE sugiere que debiera ser el proveedor sólo en los casos en que el cliente es consumidor final, mientras que cuando el cliente es sujeto de IVA, debiera aplicarse cobro revertido, como ocurre en las importaciones de bienes.¹⁹ Colombia al igual que otros países como Australia, Quebec (Canadá) y la UE siguen esta recomendación. En cambio, Chile, Costa Rica y Uruguay definen que el sujeto pasivo es el proveedor, en ambos casos. La verdad es que en la práctica ambas opciones no hacen mucha diferencia, en la medida en que se le otorgue derecho a crédito al comprador que es contribuyente de IVA.

- En cuanto a los servicios digitales gravados con IVA, casi todos los países aplican una definición amplia, que podría resumirse en la definición de la UE, según la cual se gravan los “servicios prestados a través de Internet o una red electrónica y cuya naturaleza hace que su suministro sea esencialmente automatizado y que implique una intervención humana mínima, y que no tienen viabilidad al margen de la tecnología de la información”. Las excepciones son Chile, Colombia y Uruguay, por lo siguiente:
 - ✓ En el caso de Chile, se ha optado por una enumeración de cuatro conceptos que, si bien es bastante amplia, podría dar origen a discusiones respecto de si ciertos servicios están incluidos o no, como, por ejemplo, administración de sistemas remotos, aulas virtuales o suministro de información.
 - ✓ En Colombia, se da una definición amplia, pero luego se exime expresamente a una serie de servicios relacionados con el desarrollo de contenidos digitales.
 - ✓ Finalmente, en Uruguay se incluye solo los contenidos audiovisuales y los servicios de administración de plataformas multilaterales y, en este último

¹⁹ Esta distinción tiene sentido solo cuando se ha optado por el sistema de inscripción de los proveedores, pero no cuando el único método es la retención en los medios de pago, en donde el sujeto sigue siendo el comprador.

caso, cuando una de las partes se encuentra en Uruguay y la otra en el exterior, se gravan al 50%.

- Al respecto, es recomendable que se use una definición amplia de servicios digitales, sin perjuicio de que algunos de ellos puedan quedar exentos en virtud de las exenciones generales que contemple la legislación del IVA. Por ejemplo, una definición amplia, como la de la UE, incluye en principio los servicios digitales de enseñanza. No obstante, en muchos países podría aplicarle la exención de IVA a la educación.
- Al establecer exenciones específicas a ciertos servicios digitales, con el fin de otorgar determinados incentivos, como lo hace Colombia, es importante procurar que tales exenciones se hagan extensivas también a los proveedores nacionales. Hay que recordar que uno de los objetivos de gravar los servicios digitales transfronterizos es terminar la desventaja competitiva que implica su no tributación para los proveedores internos.
- Por otro lado, la estrategia de Uruguay de concentrarse principalmente en los servicios de administración de plataformas multilaterales, como Uber o Airbnb, tiene sentido en el Impuesto a la Renta, dado el argumento de que parte importante de la creación de valor radica en los usuarios de la plataforma, por lo que el Estado donde residen los usuarios tendría derecho a gravar, al menos parcialmente, esas rentas. Sin embargo, respecto del IVA, la recomendación es gravar completamente en el lugar de consumo, lo que supone que las comisiones que cobra el administrador de la plataforma deben gravarse con IVA en un cien por ciento. Pero, además, todo servicio digital que se consuma en un país debe ser gravado con IVA.
- Cuando se opta por el sistema de inscripción de los proveedores en el IVA, un tema importante es qué criterios debe usar el proveedor para determinar si el cliente está ubicado en un determinado país. Los criterios usados son muy

parecidos en todos los casos estudiados, e incluyen: la dirección IP del dispositivo usado por el cliente; el código país de la tarjeta SIM; la dirección de facturación; la dirección registrada en los medios de pago o entidades bancarias; o cualquier otra información disponible para el proveedor.

- También es importante facilitar la inscripción de los proveedores no residentes, mediante una plataforma Web y un procedimiento simplificado, que no requiera la presencia física de representantes de la empresa. Asimismo, se debe disponer abundante información de ayuda, que permita determinar fácilmente a los proveedores si están obligados a inscribirse, cómo realizar la inscripción y cómo cumplir con la declaración y pago. Los sitios Web de las administraciones tributarias de Australia y Quebec son buenos ejemplos en este sentido.
- En cuanto a la periodicidad de la declaración, todos los países han optado por solicitar declaraciones trimestrales, lo que parece razonable. Para el pago es importante ofrecer todas las alternativas que sean posibles, como pagos en línea por internet o transferencias internacionales, dando la opción de pagar en dólares o en moneda nacional.

De los aspectos antes comentados, se presentan las principales características de los sistemas analizados para aplicar el IVA a los servicios digitales transfronterizos, en el **Cuadro 4 (A) y Cuadro 4 (B)**.

4.4.6 DATOS DE LA COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE –CEPAL-

De acuerdo a la publicación anual del año pasado, de la División de Desarrollo Económico de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe, conocida como la CEPAL, en el documento denominado ***“Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2019”***, se abordan varios temas entre ellos, relacionados con las consideraciones de ocho (8) países que han tomado algún tipo de iniciativa para hacer frente a los retos

de la digitalización de la economía; medidas de cambio legal algunas ya implementadas y otras en proceso de discusión con respecto al Impuesto al Valor Agregado –IVA- y al Impuesto a la Renta / sobre la Renta; y de la Recaudación que se espera generar de algunos cambios legales y de las conclusiones correspondientes.

De lo anterior, es interesante mencionar los cuatro aspectos siguientes:

- De esos ocho países, señala el documento que cinco han realizado modificaciones legales siendo Argentina, Colombia, Costa Rica, Perú y Uruguay; en dos países hay proyectos de ley en trámite como lo son Chile y México; y por último, uno que es Paraguay, está trabajando en el diseño un procedimiento administrativo.
- Por otra parte, la mayor parte de las iniciativas se relacionan con la incorporación de los servicios digitales transfronterizos a la base gravable del IVA.
- En los casos de los países de Uruguay y el Perú, modificaron su legislación para gravar con impuesto a la renta algunos servicios digitales.
- En tanto que en México hay una iniciativa parlamentaria que apunta *al impuesto sobre los servicios digitales, propuesta similar al sugerido por la Unión Europea*, que consiste en una tasa del 3% sobre los ingresos brutos.

Es de mencionar que, lo anterior tiene bastante relación con el tema tratado en el punto IV.5 Experiencias de Tributación a los Servicios Digitales en América Latina, del presente informe, el cual aborda las acciones tomadas por siete países, que en su orden fueron los siguientes: Argentina, Chile, Colombia, Costa Rica, Paraguay, Perú y Uruguay.

Además, en este análisis no hace mención a las acciones tomadas por México, ni de la estimación en la recaudación que se espera lograr producto de los cambios legales en las normativas específicamente al Impuesto al Valor Agregado –IVA-, y otro como lo es el impuesto a los servicios digitales, en los países ya mencionados, como también se

incluyen a Brasil y Ecuador. De lo anterior, culmina con la emisión de las conclusiones correspondientes.

En ese sentido y considerando de interés dicha información a continuación se abordan los aspectos mencionados, tal como se presenta a continuación.

A Medidas adoptadas por México

De acuerdo a la publicación anual de la División de Desarrollo Económico de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe, conocida como la CEPAL, en el documento denominado “Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2019”, se abordan varios temas entre ellos, relacionados al Impuesto al Valor Agregado –IVA-, al Impuesto a la Renta / sobre la Renta, la recaudación que se espera generar de algunos cambios legales específicamente en el IVA y las conclusiones correspondientes.

Por iniciativa parlamentaria, se ingresó a la Cámara de Diputados el 6 de septiembre del año 2018, un proyecto de ley que crea un impuesto sobre los ingresos procedentes de servicios digitales. La propuesta ***es muy similar al impuesto sobre los servicios digitales sugerido por la Unión Europea*** y se basa en las mismas argumentaciones. El impuesto consiste en una tasa del 3% so

1. la inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de la misma;
2. la puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que pueda facilitar asimismo las entregas de bienes o las prestaciones de servicios subyacentes directamente con los usuarios, y
3. la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales.

El proyecto define como contribuyentes del impuesto a las personas residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país. Sin embargo, excluye a las personas no residentes sin establecimiento permanente, categoría en la que caen la mayor parte de las empresas a las que se quisiera alcanzar con el impuesto.

B Recaudación estimada que podrían generar en el IVA los cambios legales de acuerdo a la CEPAL

No tomar desafíos tributarios de la digitalización de la economía por parte de las AT, implica renunciar a una cantidad importante de recursos fiscales, mismos que se estima se incrementen cada vez más en la medida que los nuevos modelos de negocio de la economía digital se vayan consolidando.

De acuerdo a estimaciones de ventas en el año 2017, realizadas por L. Hernández y P. Albagli, que constan en el documento de trabajo número 40 sobre Economía Digital: Oportunidades y Desafíos, del Centro Latinoamericano de Políticas Económicas y Sociales (CLAPES UC), en el **Cuadro 5 y Grafica 1**, se observa un análisis de la recaudación que podría generarse por la aplicación del IVA y del impuesto sobre los servicios digitales en diez países de AL (Brasil, México, Bolivia, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, Perú y Uruguay) considerando la información de las cuatro más importantes empresas digitales, como lo son Uber, Netflix, Spotify y Apple.

De dicho cuadro se observa lo siguiente:

- Se estima que el total de ventas de estas cuatro compañías en dicho año sumaron USD2,866.1 millones de dólares de los Estados Unidos de América, siendo Netflix el primer lugar con USD1,292.2 millones y Spotify el último, con USD437.0 millones.
- De los países en los cuales el mercado del comercio electrónico es más importante para estas cuatro empresas, lo encabezan Brasil y México cuyas ventas fueron por USD1,817.2 y USD1,282.8 millones respectivamente, y en el caso de Uruguay es el

que muestra que su mercado digital no es tan importante, pues el que menos ingresos presenta por USD41.5 millones.

- Con relación a la tasa impositiva del IVA, es Uruguay el que presenta la tasa más alta que es del 22%, seguido de Argentina con el 21%, mientras que la tasa más baja es de Brasil con un 9%. También es de resaltar que en todos los países se tiene un Impuesto sobre servicios digitales ISD, cuya tasa impositiva es del 3%.
- También se muestra una recaudación potencial con la aplicación de los impuestos del IVA y el ISD, que se estimó aproximadamente por USD580.0 millones de dólares de los Estados Unidos de América, del cual USD572.0 son por recaudación mediante el IVA y USD8.0 por el ISD. De lo anterior, al considerar el mercado o comercio digital y la tasa impositiva establecida en ambos impuestos, los que reportan mayores ingresos tributarios son los países de México y Brasil con USD178.8 y USD157.2 millones respectivamente. En el caso de Costa Rica y Bolivia son lo que reportan menos ingresos tributarios por USD5.2 y USD5.0, respectivamente. Esto se muestra en el **Cuadro 5 y Grafica 1**, sobre la recaudación potencial.

Lo anterior es una estimación conservadora, puesto que hay otras empresas relevantes que no han sido consideradas.

De acuerdo a las recomendaciones de la OCDE, se ha supuesto que:

- el IVA se aplicaría sobre todos los servicios,
- que el impuesto sobre los servicios digitales solo se aplicaría sobre los servicios de intermediación de las plataformas multilaterales, en este caso Uber y otros. (CEPAL C. E., 2020, pág. 77 y 78)

C Conclusiones y Perspectivas de la CEPAL

De acuerdo al informe “Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2019, Políticas tributarias para la movilización de recursos en el marco de la Agenda 2030 para el

Desarrollo Sostenible”, de la CEPAL señala que los avances en América Latina en materia de tributación de la economía digital son, hasta la fecha, moderados. Solo 3 de los 16 países analizados aplican IVA a los servicios digitales (Argentina, Colombia y Uruguay) y otros tres están en vías de hacerlo (Chile, Costa Rica y Paraguay).

Sugiere que los demás países también hagan esfuerzos por avanzar en esta materia, siguiendo las prácticas recomendadas internacionalmente. Ello requerirá, en la mayor parte de los casos, modificar la legislación interna para que los servicios suministrados por empresas no residentes queden alcanzados por el IVA y, al mismo tiempo, diseñar los procedimientos administrativos para asegurar una recaudación efectiva. En esta línea, se sugiere adoptar la recomendación de la OCDE, en cuanto a diseñar un sistema simplificado para la incorporación de las empresas no residentes al registro de contribuyentes del IVA, de forma tal que sean esas empresas las encargadas de declarar y pagar el IVA por los servicios que suministran a los consumidores finales de cada país.

Las iniciativas en materia del impuesto a la renta en la región son todavía más escasas que en el caso del IVA. No obstante, en este caso no hay consenso respecto de la necesidad de tomar medidas provisionales en tanto no haya una solución global consensuada a nivel de la comunidad internacional. Obviamente, cada país debe evaluar la conveniencia de adoptar medidas unilaterales. Sin embargo, sería deseable que ellas siguieran las recomendaciones de la OCDE para las medidas provisionales, en particular, que respeten los convenios tributarios y que se focalicen en aquellos servicios que se caracterizan por una participación relevante de los usuarios en la creación de valor, que es donde se produce el mayor distanciamiento entre las normas de tributación internacional actuales, diseñadas para la economía tradicional, y las que se requieren para la nueva economía digital. (CEPAL, 2020, pág. 79)

De estas conclusiones emitidas de la CEPAL, es importante relacionar los comentarios que hace el Observatorio Latinoamericano de Regulación de Medios de Convergencia – OBSERVACOM-, en su publicación del 4 de abril de 2019, que agrega lo siguiente:

En cuanto al panorama de avances que presentan los países de América Latina en materia de tributación de la economía digital, señala que las iniciativas en materia del impuesto a la renta son todavía más escasas en relación al IVA, tal es el caso de Uruguay y el Perú, mientras que en México se debate un proyecto de ley similar al de la Unión Europea –UE-, que consiste en la aplicación de una tasa del 3% sobre los ingresos brutos por la realización de publicidad dirigida a ciudadanos mexicanos o residentes en el país a través de una interfaz digital, servicios que permitan localizar e interactuar con los usuarios para la entrega de bienes o servicios y la transmisión de datos recopilados de los usuarios que haya sido generada por las actividades anteriores.

Lo anterior tomado de la página web <https://www.observacom.org/cepal-recomienda-que-las-plataformas-digitales-extranjeras-paguen-iva-en-los-paises-de-america-latina/>

4.5 TRIBUTACIÓN DE EMPRESAS NO RESIDENTES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE, QUE PRESTAN SERVICIOS EN GUATEMALA A TRAVÉS DE PLATAFORMAS DIGITALES, CONFORME A LO DISPUESTO EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y EL LIBRO I DE LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTES EN GUATEMALA

Como bien se ha abordado en el presente informe y específicamente en el Tema I, el crecimiento de los servicios digitales se ha traducido en cambios importantes en los modelos de negocio y en los procesos de creación de valor de las empresas, esto plantea nuevas oportunidades para sus usuarios, pero también nuevos desafíos para las Administraciones Tributarias –AT- alrededor del mundo.

Es así que, desde el punto de vista fiscal, surgen una serie de desafíos para la política tributaria y la fiscalización, puesto que los sistemas tributarios, diseñados en una época anterior, tienen un conjunto de debilidades, que favorecen la erosión de los ingresos fiscales bajo estos nuevos modelos. En ese sentido se ha tratado cuales son los desafíos para la normativa tributaria del Impuesto al Valor Agregado, como también del Impuesto sobre la Renta, para establecer los mecanismos de tributación de este tipo de operaciones.

Verbigracia, la digitalización ha permitido que algunas empresas participen activamente en determinados sectores económicos de varios países, sin tener necesariamente una presencia física significativa en ellos. Por el lado del IVA, surge la dificultad para gravar tales operaciones en el lugar de consumo, sobre todo en el caso de servicios digitales, toda vez que el vendedor reside en otra jurisdicción.

En vista del exponencial crecimiento que estas operaciones están experimentando en todo el mundo, el no establecer procedimientos factibles y simples de recaudación, puede significar pérdidas cada vez más importantes de ingresos tributarios para los países, incluyendo a Guatemala.

Se realizaron análisis de los aspectos contemplados en nuestra normativa tributaria, a efecto de conocer el marco conceptual y su aplicación para establecer si debe

considerarse como hecho generador los servicios prestados a través de medios digitales, lo que generaría que estas empresas no residentes sin establecimiento permanente tributen en Guatemala.

Previo al análisis de las leyes tributarias del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado, se considera necesario conocer de algunas publicaciones sobre el impacto del comercio digital en los guatemaltecos.

Es importante traer a colación la publicación del cinco de septiembre del presente año, en www.prensalibre.com/economía que informa sobre los resultados del Segundo Estudio de Comercio Electrónico Nacional elaborado por la Cámara de Comercio de Guatemala, a través de su Unidad de Comercio Electrónico, con el apoyo de la Cámara de Comercio Argentina y la firma Kantar, **señalando que cinco (5) de cada diez (10) guatemaltecos compran en línea al menos una vez al mes**. Dicho estudio se ha enfocado en tres fases que son: pre, durante y después del Covid-19 con el objetivo de comprender como ha cambiado el comportamiento de los consumidores durante la pandemia, y para lograrlo llevaron a cabo más de 500 encuestas entre adultos mayores de 18 años, que compraron en línea durante los últimos seis meses.

Los guatemaltecos a finales del 2019 compraron a través de comercio electrónico USD155 (equivalente a Q1,193 millones) y USD110 (millones de dólares de los Estados Unidos de América, tanto en el exterior como también en el



mercado local, respectivamente, esto representó un 24 y 34% de crecimiento

respectivamente en comparación con el año 2018. Por lo que la proyección de facturación para el cierre del presente año 2020, será de US\$250 millones en compras al exterior (equivalente a Q1,925 millones) y US\$240 millones en el mercado local (equivalente a Q1,848 millones), que significa un incremento del 61% y 118% de crecimiento respectivamente.

Es de mencionar que al mes de julio del presente año 2020, existen en el país cinco mil empresas vendiendo en línea, y la proyección para el cierre de este año es llegar a 6 mil 500 empresas, es decir, un aumento del 152%. Esto representará un aumento de proveedores y productos, así también ahorrar tiempo y dinero.

También se revela el uso intensivo del internet, a través de los diferentes buscadores de información, seguidos por el Facebook de las marcas al momento de tomar una decisión de compra, como también a medida que ha ido avanzando la situación del covid-19, ha crecido la preferencia por los pagos electrónicos. De acuerdo al estudio realizado, los compradores prefieren más que antes el pago vía electrónica con un 57%, y un 43% indicó que sus preferencias de pago no han variado y un 58% aseguró que continuará consumiendo a través de pagos electrónicos después de la pandemia. A continuación se presenta el ranking de compras a nivel extranjero

- Contenidos audiovisuales
- Educación
- Pasajes y turismo
- Electrónica, audio, video y televisión
- Videojuegos
- Indumentaria deportiva
- Computación
- Indumentaria no deportiva
- Cámaras y accesorios
- Celulares y teléfonos.

Se complementa lo anterior, con la publicación de sábado 5 de septiembre en Prensa Libre, en su Primer Plano sobre Comercio Electrónico, que informa que el 50% de

guatemaltecos compra en línea al menos una vez al mes. Además, señala que Christian Andrés, especialista de Kantar Mercaplan dijo que en el año 2019, uno (1) de cada diez (10) consumidores centroamericanos compraron o pagaron algo en línea, y fueron los costarricenses quienes más se conectaron.

Con el crecimiento latinoamericano de un 230% en el comercio electrónico, se estima que el 23% de los centroamericanos pudieron comprar o pagar por internet durante los días de cuarentena. Según se fue desarrollando la pandemia, se fueron adaptando los nuevos patrones de compra, la cercanía, y disponibilidad inmediata se convirtieron en pilares fundamentales para el consumidor, agregó Andrés.

De acuerdo con la información antes expuesta, es de resaltar que para el año 2019, las compras al exterior de bienes tangibles e intangibles por medio del comercio electrónico fueron por USD155 millones de dólares de los Estados Unidos de América, equivalente a Q1,193 millones. No obstante, de esta información por de más interesante, no provee más sobre aquellas empresas multinacionales extranjeras, que prestan servicios de bienes intangibles y de los montos que estos perciben; no obstante, se considera interesante los resultados obtenidos del estudio preparado por la Cámara de Comercio de Guatemala.

4.5.1 CONSULTAS A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA SOBRE LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS POR SERVICIOS EN PLATAFORMAS DIGITALES

Tomando en cuenta la información que precede sobre el comercio electrónico o economía digital en Guatemala, se consideró relevante para el presente trabajo, obtener mayor información en el aspecto tributario, por lo que se realizó la consulta virtual a través de la página <https://portal.sat.gob.gt/portal/contacto/informacion-y-consultas/>, de la Superintendencia de Administración Tributaria, de la Unidad de Acceso a la Información Pública, del Departamento de Consultas de la Intendencia de Asuntos Jurídicos.

Por considerar de importancia la información que posee la Superintendencia de Administración Tributaria, entidad conocida como –SAT-, como ente encargado de

ejerger la administración del régimen tributario y aplicar la legislación de la materia, se consideró solicitar información en relación con los ingresos tributarios provenientes de las operaciones realizadas por no residentes sin establecimiento permanente en Guatemala.

Como se mencionó, se realizaron consultas a la Unidad de Información Pública de la SAT –UIPSAT-, las cuales versaron sobre lo siguiente:

- a) los ingresos tributarios de personas individuales o jurídicas no residentes sin establecimiento permanente en Guatemala;
- b) Información de los años 2017 al 2019, por tipo de actividad y monto total recaudado;
- c) información de los ingresos tributarios que se perciben por concepto de servicios en medios digitales por empresas no residentes sin establecimiento permanente como Netflix, Spotify, Deezer, Canva, Apple Music, Amazon Prime y otros, desglosado por tipo de actividad y monto total, conforme al artículo 1 de la Ley de Acceso a la Información Pública, contenido en el Decreto Número 57-2008 del Congreso de la República. (GUATEMALA, 2008, pág. 2)

Las respuestas fueron emitidas por la Intendencia de Asuntos Jurídicos, Departamento de Consultas, Unidad de Información Pública de la SAT, las cuales se identifican bajo los expedientes siguientes:

- Expediente UIPSAT No. 1188-2020, Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1247-2020 del diecisiete de junio de 2020. (Ver **Anexo 1**)
- Expediente UIPSAT No. 1460-2020, Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1507-2020 del veintiocho de julio de 2020. (Ver **Anexo 2**)

De la primera consulta se solicitó información de los ingresos tributarios derivado de la prestación de servicios por empresas no residentes sin establecimiento permanente, de cuya respuesta recibida se hacen los comentarios siguientes:

- En el **Cuadro 6** de “Recaudación por Retención de Rentas de no Residentes”, por los años 2017 al 2019, con cifras en millones de quetzales;
- Los ingresos para dichos años fueron de Q2,197; Q2,343.2 y Q2,509.3 millones respectivamente, para un total de ingresos en esos 3 años por Q7,049.50 millones de quetzales.

- Los rubros que reportan el mayor ingreso, que corresponden a retenciones del impuesto sobre la renta, fueron los siguientes:
 - ✓ Dividendos, Utilidades, Ganancias y otros beneficios por Q2,278.90, que representa el **32.33%** del total de los ingresos;
 - ✓ Otras rentas no contempladas en las anteriores por Q1,284.50 millones, que representa el **18.22%** del total de los ingresos;
 - ✓ Asesoramiento científico, económico, técnico y financiero por Q791.10 millones, que representa el **11.22%** del total de los ingresos; y
 - ✓ Servicios de transporte de personas o carga por Q778.10 millones, que representa el **11.04%** del total de los ingresos;

Con base a lo anterior, en la segunda consulta se solicitó información de los rubros o descripción de cuenta y desglosado de la recaudación de retenciones de empresas no residentes sin establecimiento permanente, derivado de la prestación de servicios en medios digitales, tales como Netflix, Spotify, Deezer, Canva, Apple Music, Amazon Prime y otros, como también, el monto recaudado en los años 2017, 2018 y 2019. De la respuesta recibida se hacen los comentarios siguientes:

- Se recibió **Cuadro 7** de “Recaudación por Retención de Rentas de no Residentes a Medios Digitales”, por los años 2017 al 2019, con cifras en millones de quetzales;

- Los ingresos para dichos años fueron de Q19,2; Q24,7 y Q26,8 millones respectivamente, para un total de ingresos en esos 3 años por Q70,6 millones de quetzales.

- Los rubros que reportan el mayor ingreso fueron los siguientes:
 - ✓ Otras rentas no contempladas en las anteriores por Q59,8 millones, que representa el **84.7%** del total de los ingresos;
 - ✓ Transmisión o difusión de imágenes, sonidos en el país por Q5,6 millones, que representa el **7.9%** del total de los ingresos; y
 - ✓ Telefonía, transmisión de datos, Comunicaciones por Q1.6 millones, que representa el **1.6%** del total de los ingresos;

De esta información, es de resaltar que de los once (11) rubros reportados con recaudación por la Administración Tributaria, se estima que varios (6) no tienen relación con la información solicitada, siendo los siguientes:

- Servicios de transporte de personas o carga;
- Dividendos, utilidades, ganancias y otros beneficios;
- Suministros de noticias internacionales;
- Sueldos y salarios dietas, comisiones, bonificaciones y otras prestaciones;
- Regalías u otras retribuciones;
- Honorarios; y
- Asesoramiento científico, económico, técnico y financiero.

Además, el rubro más importante que corresponde a otras rentas no contempladas, se desconoce a qué tipo de ingresos corresponden.

Por último, en el **Cuadro (7)** recibido, la Administración Tributaria hace la anotación que en los rubros descritos que muestran ingresos tributarios, fueron proporcionados en virtud de que aparece el nombre del prestador del servicio, o sea Netflix, Spotify, Waze, Facebook, Instagram, Google, Airbnb, Uber, Deezer, Canva, Amazon, Apple.

No obstante, de lo ya mencionado en el análisis realizado de esta información, se considera que no se tiene certeza que efectivamente éstos corresponden a los servicios que se prestan a través de plataformas digitales por entes no residentes sin

establecimiento permanente, razón por la que se estima que en Guatemala, no se están percibiendo los ingresos que corresponden a la totalidad de los servicios que actualmente son prestados por no residentes sin establecimiento permanente en territorio nacional y la cantidad que se percibe es relativamente baja.

4.5.2 ANÁLISIS DEL LIBRO I DE LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, IMPUESTO SOBRE LA RENTA, CONTENIDO EN EL DECRETO NÚMERO 10-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

A Quienes se consideran Residentes y No Residentes

Para tratar este tema, se utilizó como apoyo el documento ilustrativo publicado en el Portal web de la Superintendencia de Administración Tributaria, por la Unidad de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente del Departamento de Consultas de la Intendencia de Asuntos Jurídicos, el cual considera lo siguiente:

- **Residentes temporales:**

Se consideran residentes temporales, a los extranjeros que se les autorice permanencia en el país por el período de dos años, con el fin de dedicarse a cualquier actividad lícita en forma temporal. También señala que se debe contemplar lo establecido en el artículo 16 de la Ley de Migración, Decreto Número 95-98 del Congreso de la República de Guatemala.

La permanencia temporal de un extranjero podrá prorrogarse por períodos iguales, excepto casos especiales calificados por el Ministerio de Gobernación. Los residentes temporales pueden realizar un trabajo remunerado o invertir en el país siempre que el capital sea producto de actividades lícitas.

- **Residentes permanentes:**

Se consideran residentes permanentes a los extranjeros que previo cumplimiento de los requisitos establecidos en dicha ley y su reglamento constituya su domicilio en Guatemala.

Se considera residente conforme el artículo 6 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala:

1. La persona individual cuando ocurra cualquiera de las siguientes circunstancias:
 - a) Que permanezca en territorio nacional más de ciento ochenta y tres (183) días durante el año calendario, entendido éste como el período comprendido entre el uno (1) de enero al treinta y uno (31) de diciembre, aun cuando no sea de forma continua.
 - b) Que su centro de intereses económicos se ubique en Guatemala, salvo que el contribuyente acredite su residencia o domicilio fiscal en otro país, mediante el correspondiente certificado expedido por las autoridades tributarias de dicho país.
2. También se consideran residentes:
 - a) Las personas de nacionalidad guatemalteca que tengan su residencia habitual en el extranjero, en virtud de ser miembros de misiones diplomáticas u oficinas consulares guatemaltecas, titulares de cargo o empleo oficial del Estado guatemalteco y funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático ni consular.
 - b) Las personas de nacionalidad guatemalteca que tengan su residencia habitual en el extranjero, en virtud de ser funcionarios o empleados de entidades privadas por menos de ciento ochenta y tres días (183) durante el año calendario, entendido éste como el período comprendido entre el uno (1) de enero al treinta y uno (31) de diciembre.

3. Se consideran residentes en territorio nacional las personas jurídicas, entes o patrimonios que cumplan con cualquiera de las situaciones siguientes:
 - a) Que se hayan constituido conforme a las leyes de Guatemala.
 - b) Que tengan su domicilio social o fiscal en territorio nacional.
 - c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio nacional.

B Hecho Generador del ISR Aplicable a Rentas Generadas por Contribuyentes no Residentes sin Establecimiento Permanente:

La ley estipula que, constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta, la obtención de cualquier renta gravada según los hechos generadores definidos en el libro I de la Ley de Actualización Tributaria –LAT-, contenido en el Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República, por los contribuyentes no residentes que actúen sin establecimiento permanente en el territorio nacional. Dentro de los hechos generadores se encuentran entre otros, los siguientes:

- Servicios de transporte de personas o carga;
- Suministros de noticias internacionales;
- Sueldos y salarios dietas, comisiones, bonificaciones y otras prestaciones;
- Regalías u otras retribuciones;
- Honorarios; y
- Asesoramiento científico, económico, técnico y financiero.

Asimismo, el artículo 97 de la ley precitada, regula que también constituye hecho generador de este impuesto, cualquier transferencia o acreditación en cuenta a sus casas matrices en el extranjero, sin contraprestación, realizada por establecimientos permanentes de entidades no residentes en el país.

C Sujetos Pasivos, Responsables y Agentes de Retención del Impuesto sobre la Renta Aplicable a las Rentas de Contribuyentes No Residentes sin Establecimiento Permanente:

La ley asimismo, define que, son contribuyentes del ISR, las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios, no residentes en territorio guatemalteco, que obtengan ingresos gravados de conformidad con el artículo 98 del cuerpo legal citado.

Por su parte, se encuentra estipulado en la ley que, serán responsables, quienes paguen las rentas devengadas por los contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente, o los depositarios o administradores de los bienes o derechos de los contribuyentes sin establecimiento permanente, quienes responderán solidariamente por el pago del impuesto correspondiente a las rentas que hayan pagado o a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o administración tengan encomendados, respectivamente.

En este contexto los agentes de retención, tienen un papel preponderante, ya que la ley los define como responsables, siendo éstos, sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes no residentes que actúan en territorio nacional sin establecimiento permanente, cantidades gravadas, y están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de éstas como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes, en virtud que, intervienen en actos, contratos u operaciones en los cuales deben efectuar la retención del tributo correspondiente, de acuerdo a lo que establece el artículo 28 del Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

Efectuada la retención, el único responsable ante la Administración Tributaria por el importe retenido, es el agente de retención.

Es importante indicar que, el incumplimiento de la obligación de enterar en las cajas fiscales, las sumas que debió retener o percibir no exime al agente de la obligación de enterar en las cajas fiscales, las sumas que debió retener o percibir, por las cuales responderá solidariamente con el contribuyente, salvo que acredite que éste último efectuó el pago.

El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones o percepciones efectuadas sin normas legales que las autoricen, sin perjuicio de la acción penal que pudiera corresponder, conforme el artículo 29 del precitado Código Tributario.

D Exenciones

Para el tema de las rentas pagadas o acreditadas a no residentes sin establecimiento permanente, se establece el principio que son aplicables las exenciones generales contenidas en el libro I de la Ley de Actualización Tributaria.

Es importante mencionar que se encuentran exentas las rentas que el Estado de Guatemala pague a entidades no residentes, por concepto de intereses u otras obligaciones, según lo regulado en el artículo 100 del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria –LAT-.

E Regímenes del Cálculo del Impuesto, Rentas obtenidas con o sin Establecimiento Permanente:

- a) Los contribuyentes que obtengan rentas **sin establecimiento permanente**, tributan en forma separada por cada pago o acreditación total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre éstas.

Con carácter general, las rentas que los contribuyentes obtengan sin establecimiento permanente en territorio nacional, la renta imponible correspondiente está constituida por el monto que le haya sido efectivamente pagado o acreditado en cuenta, tal como lo establece el artículo 103 de la Ley precitada LAT.

- b) Asimismo, en el caso de los contribuyentes no residentes que obtengan rentas con establecimiento permanente situado en el territorio nacional, tributan por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, conforme el artículo 101 de la LAT.

Para este caso, los no residentes que operen con establecimiento permanente, las disposiciones respecto de base imponible, tipo impositivo, período de liquidación y normas de gestión del impuesto, se determinan con arreglo a lo establecido en el Título II del Libro I de la ley de Actualización Tributaria que se refiere a las Renta de las Actividades Lucrativas, conforme el artículo 102 de la LAT.

F Tipos Impositivos para Rentas de No Residentes sin Establecimiento Permanente

Los tipos impositivos aplicables a los pagos o acreditaciones de las rentas gravadas, dependiendo del origen de la renta, conforme al artículo 104 del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, son los que se muestran a continuación:



La tasa impositiva del 25%, aplica a otras rentas gravadas que no se encuentran especificadas en los tipos impositivos anteriores.

A continuación se detalla la base impositiva que se aplicará para las diferentes rentas que se obtengan, conforme el artículo 104 de la LAT:



- a) Suministros de noticias internacionales a empresas usuarias en el país; y
- b) Utilización de Películas cinematográficas, tiras de historietas, fotonovelas, grabaciones musicales y auditivas y cualquier otra proyección, transmisión o difusión similar de imágenes o sonidos, cualquiera que sea el medio empleado.

a) Actividades de transporte internacional de carga y pasajeros:

i. El valor de los pasajes en el extranjero para ser Guatemala,

del origen o destino del

ii. El valor de los fletes por Guatemala con destino al cuando dichos fletes se pagados en cualquier forma,

En el caso de fletes de carga proveniente del extranjero, cuando el valor del flete sea pagado en Guatemala.



vendidos en el país o extendidos en independientemente pasajero.

carga originaria de extranjero, aun contraten o sean fuera de Guatemala.

iii. El monto que las personas no residentes dedicadas al transporte, así como sus representantes en Guatemala, cobren a los usuarios del transporte como parte del servicio que éstas prestan, incluyendo el combustible, almacenaje, demoras, uso de oficinas en el puerto, uso de electricidad o penalizaciones.

b) Primas de seguros, primas de fianzas, reaseguros, retrocesiones, y reafianzamientos, que obtengan no residentes.

c) Telefonía, transmisión de datos y comunicaciones internacionales de cualquier naturaleza y por cualquier medio, provenientes del servicio de comunicaciones de cualquier naturaleza entre Guatemala y otros países. En todos los casos,

independientemente del lugar de constitución o domicilio de las empresas que prestan el servicio.

- d. Utilización de energía eléctrica suministrada desde el exterior del país.
- e. Los dividendos, reparto de utilidades, ganancias y otros beneficios, así como toda transferencia o acreditamiento en cuenta a sus casas matrices en el extranjero, sin contraprestación realizada por establecimientos permanentes de entidades no residentes.



Los intereses pagados o acreditados a no residentes.

Se exceptúa del impuesto a que se refiere el presente numeral, los pagos por acreditamientos en cuenta de intereses por concepto de préstamos otorgados por instituciones bancarias y financieras a entidades debidamente autorizadas y reguladas en su país de origen,

conforme la Ley de Bancos y Grupos Financieros, así como los que éstas últimas y las instituciones de carácter multilateral otorguen a personas domiciliadas en el territorio nacional.



a) Los sueldos y salarios, dietas, comisiones, bonificaciones y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos;

b) Los pagos o acreditación en cuenta bancaria a deportistas y a artistas de teatro, televisión y otros espectáculos públicos o de actuación;

- c) Las regalías;
- d) Los honorarios; y
- e) El asesoramiento científico, económico, técnico o financiero.



Otras rentas gravadas no especificadas en los apartados anteriores.²⁰

G Gestión del Impuesto sobre la Renta para No Residentes sin Establecimiento Permanente

Considerando que el Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, establece que son hecho generador del Impuesto Sobre la Renta, la rentas generadas en territorio nacional por personas no residentes sin establecimiento permanente, para el cumplimiento de las obligaciones sustantivas y formales relacionadas, es importante considerar lo siguiente:

- Obligación de retener.
- El plazo para enterar lo retenido a la Administración Tributaria.
- En caso de no haberse efectuado retención, el plazo para llevar a cabo el pago directo a la Administración Tributaria.
- Formularios con los que se llevan a cabo las gestiones descritas.
- Utilización de la herramienta RetenISR y la emisión de las constancias de retención.

Obligación de retener conforme el artículo 105 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República.

Por su parte, la ley regula que, las personas individuales, jurídicas, los responsables o representantes de entes o patrimonios obligados a llevar contabilidad completa, de conformidad con el Código de Comercio o el libro I de la Ley de Actualización Tributaria, que paguen, acrediten en cuenta bancaria o de cualquier manera pongan a disposición de no residentes rentas, son los obligados a retener el impuesto con carácter definitivo, aplicando a la base imponible establecida al tasa impositivo al tipo de renta obtenida.

²⁰ Este tipo impositivo, se considera el que será aplicable para efecto de retención a los servicios prestados a través de plataformas digitales.

Por lo anterior, los contribuyentes que hayan efectuado la retención, deben enterar el monto de lo retenido mediante declaración jurada a la Administración Tributaria, dentro del plazo de los primeros diez (10) días del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuó el pago o acreditamiento bancario en dinero. El agente de retención debe expedir constancia de la retención efectuada, único procedimiento establecido en la ley.

Para cumplir con esta obligación debe utilizarse el siguiente formulario:

- Formulario SAT 1352 “Impuesto Sobre la Renta. Retenciones efectuadas a no residentes sin establecimiento permanente. Declaración jurada y pago mensual”.

Una vez se realiza la retención, el único responsable ante la Administración Tributaria por el importe retenido es el agente de retención quien por medio de la herramienta informática RETENISR, previa autorización de la SAT de un rango correlativo, puede generar las constancias de retención a empleados en relación de dependencia y emitir la constancia de retención a contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente.

Autoliquidación y pago conforme el artículo 106 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República.

Si no se hubiese efectuado la retención a que se refiere la ley, el impuesto debe liquidarse y pagarse por el no residente, mediante declaración jurada, dentro de los primeros diez (10) días del mes siguiente en que ocurra el hecho generador. Lo anterior, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria del agente retenedor.

Para cumplir con esta obligación debe utilizarse el siguiente formulario:

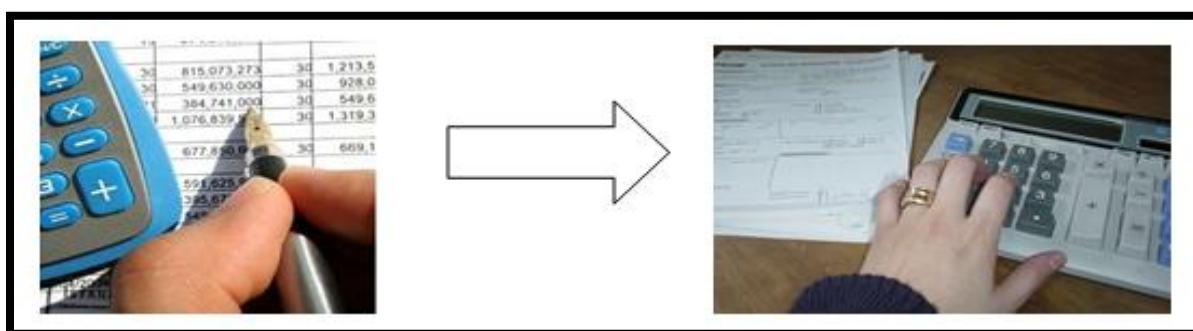
- Formulario SAT 1371 “Impuesto Sobre la Renta. Pagos en forma directa por no residentes sin establecimiento permanente que no fueron objeto de retención. Declaración jurada y pago mensual”.

Detalle de retenciones conforme el artículo 107 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República.

Las retenciones practicadas por los agentes de retención a los contribuyentes, deben enterarlas a la Administración Tributaria dentro de los primeros diez (10) días del mes siguiente a aquel en que se efectuó la retención y acompañar una declaración jurada que indique el nombre de cada uno de los contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente, y del agente de retención el Número de Identificación Tributaria, la renta acreditada o pagada y el monto de la retención.

Ejemplo:

Pago de rentas a no residentes sin establecimiento permanente:



Se establece el monto del pago, base imponible.

Se calcula el monto del impuesto, aplicando la tasa impositiva a la base imponible y se efectúa la retención por los sujetos obligados.



Se efectúa el Pago



Se entrega la constancia de retención.

<p>SAT Superintendencia de Administración Tributaria</p> <p>Número de Acceso 915 105 682</p>	<p>ISR NO RESIDENTES RETENCIONES</p> <p>Impuesto Sobre la Renta. Retención efectuada a no residentes sin establecimiento permanente. Declaración jurada, constancia y pago mensual.</p> <p>1 de 4: En preparación</p>	<p>SAT-1352 Release 1</p> <p>Número de Formulario 11 043 463 942</p> <p>Número de Contingencia</p>
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

El contribuyente que haya efectuado la retención, debe enterar el monto de lo retenido, dentro de los 10 primeros días, del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuó el pago o acreditamiento bancario en dinero.

<p>SAT Superintendencia de Administración Tributaria</p>	<p>ISR NO RESIDENTES</p>	<p>SAT-1371 Release 1</p>
<p>Número de Acceso 804 170 657</p>	<p>Impuesto Sobre la Renta. Personas No Residentes Sin Establecimiento Permanente en Guatemala que no fueron objeto de Retención, Declaración jurada y pago mensual.</p>	<p>Número de Formulario 11 047 022 731</p>
	<p>1 de 4: En preparación</p>	<p>Número de Contingencia</p>

En el caso de que no se hubiere llevado a cabo la retención, el impuesto deberá pagarse directamente por el no residente, dentro de los 10 primeros días del mes siguiente en que ocurra el hecho generador.

H Sanciones por el Incumplimiento a los Deberes Formales

En virtud que, los agentes de retención que establece la ley están obligados a cumplir con sus respectivos deberes formales, en caso de incumplimiento serán sujetos a las sanciones que la ley establece, para lo cual el Código Tributario establece:

Quienes actuando en calidad de agente de retención, no enteren en las cajas fiscales correspondientes, dentro del plazo indicado con anterioridad, el impuesto retenido, serán sancionados con multa equivalente al ciento por ciento (100%) del impuesto retenido.

No obstante de lo señalado en el párrafo anterior, si el responsable del pago lo hiciera efectivo antes de ser requerido por la Administración Tributaria, la sanción se reducirá en un 50% y transcurridos treinta (30) días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento, sin que el agente de retención o de percepción cumpla con la obligación de enterar los impuestos, se procederá conforme a lo que disponen los artículos 70 y 90 del Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

El agente de retención que incurra en la omisión de retención de tributos, de acuerdo con las normas establecidas en el Código Tributario y en las leyes específicas de cada impuesto, será sancionado con multa equivalente al impuesto cuya percepción o retención se omitiere, lo que no lo exime de la obligación de enterar el impuesto percibido o retenido, salvo que ya se hubiere efectuado el pago por el sujeto pasivo. Conforme el artículo 94, numeral 7 del referido Código Tributario.

Asimismo, el agente de retención que no extienda o extienda extemporáneamente, la constancia de retención efectuada, se le aplicará una multa de Q.1,000.00 por cada constancia de retención no entregada en tiempo, de acuerdo al numeral 18 del artículo antes citado.

Considerando lo anterior, es necesario indicar que el artículo 94 "A" del Código Tributario, establece una reducción de sanciones a infracciones a deberes formales, cuando los contribuyentes al percatarse de la comisión de una infracción a los deberes formales sin haber sido requeridos o fiscalizados, se presenten voluntariamente ante la Administración Tributaria aceptando la comisión de la infracción, se rebajará la misma en 85%.

I Comentarios adicionales

Por lo anteriormente citado, se estima que en el Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, se encuentra regulado que, toda renta que perciba una persona no residente sin establecimiento permanente en Guatemala, se encuentra gravada con este impuesto y considerando la forma en que se gestiona el impuesto, será sujeta a retención con carácter definitivo, cuya tasa de retención será de acuerdo al tipo de renta o servicio que presta.

No obstante, de lo mencionado con anterioridad, la ley no establece con claridad que constituye hecho generador y que se encuentran gravados todo tipo de ingresos por servicios prestados en plataformas digitales, concepto que se estima, debe introducirse al ordenamiento jurídico para que este sea específico y no deje duda alguna sobre todos

los hechos generadores que pueden dar origen al impuesto y por ende a los pagos correspondientes.

Por lo tanto, al hacer un detalle de los tipos de servicios que se ofrecen en plataformas digitales, es interesante establecer de acuerdo al hecho generador del impuesto, que tipo impositivo de retención le es aplicable, verbigracia, los casos siguientes:

- ✓ Aplicaciones móviles,
- ✓ Imágenes,
- ✓ Películas,
- ✓ Información,
- ✓ Videos,
- ✓ Audios,
- ✓ Música,
- ✓ Juegos, y
- ✓ Juegos de azar, y
- ✓ Espacio en la nube entre otros.

Así también otros contenidos en multimedia como:

- ✓ Ambientes multijugador,
- ✓ Obtención de tonos de móviles, y
- ✓ Visualización de noticias en línea.

Muchos de estos servicios se obtienen vía internet, se viene dando la tendencia en varios países de América Latina, sobre los cuales se debe implementar o ya vienen ejecutando los mecanismos para que en su mayoría sean objeto de tributación; a excepción de Colombia, que ha dejado como exento aquellos servicios para educación virtual y otros.

4.5.3 ANÁLISIS DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, CONTENIDO EN EL DECRETO NÚMERO 27-92 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA

Para iniciar es importante mencionar que en la actualidad hay empresas multinacionales que prestan servicios a través de plataformas digitales en Guatemala, cuyos servicios son intangibles, tales como las descargas de música, películas, servicios en la nube, uso de aplicaciones móviles en dispositivos electrónicos y otros.

Estos pagos son realizados tanto por contribuyentes como también por personas que no realizan una actividad comercial ni profesional, llamados consumidores finales, mediante el uso de tarjetas de crédito. Por lo que en este caso en particular, no se emite documento alguno, lo que hace difícil su fiscalización y control por parte de la Administración Tributaria, por lo que, se hace necesario establecer si estas operaciones se encuentran contempladas en la referida ley, dentro de los hechos generadores del tributo.

A. Fundamento Legal

Dentro de los fundamentos aplicables de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por su importancia, se citan los siguientes:

“ARTICULO 1. De la materia del impuesto.

Se establece un Impuesto al Valor Agregado sobre los actos y contratos gravados por las normas de la presente ley, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la Dirección General de Rentas Internas. De conformidad con su Ley Orgánica le corresponde estas funciones a la Superintendencia de Administración Tributaria.

ARTICULO 2. Definiciones. Para los efectos de esta ley se entenderá:(...)

Por servicio: La acción o prestación que una persona hace para otra y por la cual percibe un honorario, interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que no sea en relación de dependencia.

ARTICULO 3. Del hecho generador. El impuesto es generado por: (...)

2) La prestación de servicios en el territorio nacional. (...)

ARTICULO 6. Otros sujetos pasivos del impuesto.

También son sujetos pasivos del impuesto: (...)

3) El beneficiario del servicio, si el que efectúa la prestación no está domiciliado en Guatemala. (...) (El subrayado no es parte del texto original)

DE LA FACTURACION POR CUENTA DEL VENDEDOR

ARTICULO 52. De la facturación por cuenta del vendedor.

Cuando un contribuyente adquiera bienes o servicios de personas individuales que, por la naturaleza de sus actividades o cualquier otra circunstancia, no extiendan o no le entreguen las facturas correspondientes, deberá emitir una factura especial por cuenta del vendedor o prestador del servicio, y le retendrá el impuesto respectivo. (...) (El subrayado no es parte del texto original)

El contribuyente está obligado a reportar en su declaración mensual todas las facturas especiales que haya emitido en el período que está declarando. Para el efecto, deberá consignar: La cantidad de facturas emitidas, el monto total de las ventas y el impuesto total retenido. (...)

ARTICULO 53. Características de las facturas especiales.

Las facturas especiales a que se refiere el artículo anterior deberán ser autorizadas por la Dirección. El reglamento fijará las características y su contenido.” [Sic]

Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

“ARTICULO 30. Requisitos.

A partir del inicio de la vigencia de este reglamento las facturas, facturas especiales, facturas de pequeño contribuyente, notas de débito, de crédito, deberán cumplir como mínimo con los requisitos, datos y características siguientes: (el subrayado no es parte del texto original)

- 1) Identificación del tipo de documento de que se trate.
- 2) Serie y número correlativo del documento. La serie será distinta para cada establecimiento del contribuyente.
- 3) Según corresponda a cada tipo de documento, conforme a la legislación vigente, las frases siguientes:
 - a. No genera derecho a crédito fiscal.
 - b. Pago Directo, número de resolución y fecha.
 - c. Sujeto a pagos trimestrales.
 - d. Sujeto a retención definitiva.
- 4) Nombres y apellidos completos y nombre comercial del contribuyente emisor, si lo tuviere, si es persona individual; razón o denominación social y nombre comercial, si es persona jurídica.
- 5) Número de Identificación Tributaria del contribuyente emisor.
- 6) Dirección del establecimiento u oficina en donde se emita el documento.
- 7) Fecha de emisión del documento.
- 8) Nombres y apellidos completos del adquirente, si es persona individual; razón o denominación social, si es persona jurídica.
- 9) NIT del adquirente. Si éste no lo tiene o no lo proporciona, se consignarán las palabras consumidor final o las siglas "CF" o en su defecto el número de documento de identificación personal.
- 10) Detalle o descripción de la venta, el servicio prestado o de los arrendamientos y de sus respectivos valores.
- 11) Descuentos concedidos, sí los hubiere.
- 12) Cargos aplicados con motivo de la transacción.
- 13) Precio total de la operación, con inclusión del impuesto cuando corresponda.

Los datos a que se refieren los numerales del 1) al 6) deben estar impresos en los documentos elaborados por la imprenta, excepto cuanto la SAT les autorice el cambio de régimen, caso en el cual podrán seguir utilizando las facturas autorizadas hasta

agotarlas, agregándoles un sello para agregar las frases indicadas en el numeral 3) anterior.

La emisión de las facturas en papel deberá realizarse de forma que se garantice su legibilidad y que no se borren con el transcurso del tiempo.

En cuanto a los datos señalados que deberán contener los documentos autorizados, los mismos se imprimirán de conformidad con las especificaciones que autorice la Administración Tributaria.

Dependiendo de la naturaleza de la actividad económica del contribuyente, la Administración Tributaria podrá autorizar el uso de facturas con espacios en blanco para que el adquirente consigne su nombre completo y su Número de Identificación Tributaria. También podrá autorizar el uso de facturas para establecimientos temporales. En ningún caso estas últimas podrán sustituirse por las autorizadas para su uso en establecimientos con dirección comercial fija.” [Sic]

B. Análisis de los Fundamentos Legales

¿Constituye hecho generador del Impuesto al Valor Agregado, la prestación de servicios en el territorio nacional?, al analizar el articulado legal de dicha disposición legal, se estableció que lo considera en el artículo 3 numeral 2) de la Ley del referido impuesto. Asimismo, se debe tomar en cuenta lo regulado en el artículo 6 numeral 3) de la Ley en mención, que establece como otro sujeto pasivo del impuesto referido, **al beneficiario del servicio**, como consumidor final, siempre y cuando el que efectúa la prestación no esté domiciliado en Guatemala.

Consecuentemente, al tratarse de un servicio prestado en territorio nacional por un no domiciliado en Guatemala (quien para efectos del Impuesto Sobre la Renta se denomina “No Residente”), corresponderá al beneficiario del servicio en Guatemala, enterar el Impuesto al Valor Agregado que corresponda a la Administración Tributaria, tal como lo instruye la citada ley.

En virtud que el no domiciliado no está obligado a emitir documento alguno, derivado de los servicios que presta en el territorio nacional, se hace necesario, y por lo relevante del valor del impuesto que en este momento podría no estarse recaudando, definir la forma en que debe darse dicha gestión y pago del impuesto en el suministro de los servicios que se prestan a través de plataformas digitales, que entre otras, se pueden citar:

- Servicios audiovisuales (entre otros, de música, videos, películas y juegos de cualquier tipo, así como la radiodifusión de cualquier tipo de evento);
- Servicios de espacio en la nube;
- Servicios de publicidad en línea;
- De enseñanza o entrenamiento a distancia;
- De derechos de uso o explotación de intangibles; y
- Otros servicios electrónicos o digitales con destino a usuarios ubicados en Guatemala.

Considerando que, en la práctica, los pagos se realizan mediante la utilización de tarjetas de crédito, en virtud de la facilitación que estos medios ofrecen en la realización de dichas transacciones, y tomando en cuenta que es un mecanismo que contribuye a que se lleven más prontamente las operaciones entre consumidores y proveedores de servicios, así como, que actualmente no se está recaudando este impuesto al no existir regulación legal que desarrolle la gestión del pago de este impuesto, se hace latente el problema que existe en Guatemala, mismo que no ha sido abordado por la autoridades competentes.

Es por ello que, sin ser un medio legalmente establecido ni el ideal para su utilización, la Administración Tributaria en Guatemala, de la ley del IVA y su Reglamento, ha tomado lo referente a las facturas especiales para efectos del pago de este impuesto, debido a que algunos criterios, estiman que es aplicable a tales operaciones entre el beneficiario y el no domiciliado o no residente; no obstante que la factura especial, que se encuentra regulada en el artículo 52 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no es un medio de cobro de tales operaciones que se desarrollan entre no domiciliados o no residentes, lo que carece de certeza jurídica para los contribuyentes que son considerados sujetos

pasivos del impuesto, es decir al beneficiario del servicio, en consecuencia, ambas normativas, es decir, la relativa al Impuesto Sobre la Renta y la que norma el Impuesto al Valor Agregado, no amplían o disponen aspectos específicos para operaciones desarrolladas en plataformas digitales con personas no domiciliados o no residentes en el país.

4.5.4 COMENTARIOS SOBRE LAS PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE TRIBUTACIÓN DEL IVA DE AMÉRICA LATINA Y LA DE GUATEMALA

De acuerdo con la información tributaria de varios países que se describe en el punto 4.4.5 Experiencias de Tributación a los Servicios Digitales en América Latina, que forma parte del Tema 4.4 Impuestos a los Servicios Digitales en Países de América Latina, se hace mención de las medidas adoptadas en cuanto al Impuesto al Valor Agregado, para incorporar a los servicios digitales dentro de la tributación.

En el caso de los países de la región, aparecen dos modalidades para hacer efectivo el cobro del IVA en estos servicios.

- La primera, es la ya mencionada obligación de inscripción en el IVA para los proveedores no residentes.
- La segunda, en el cobro del IVA mediante retenciones en los medios de pagos. Uruguay ha optado por la inscripción de los proveedores, en tanto Argentina y Paraguay lo han hecho exclusivamente por la retención en los medios de pago. Por su parte, los demás países (Chile, Colombia y Costa Rica) han preferido una combinación de ambos. Chile y Costa Rica han optado por la inscripción como primera alternativa, pero derivan a la retención en caso de que los proveedores no cumplan con la obligación de inscribirse. Por su parte, Colombia opta también por la inscripción como primera alternativa y da la opción al proveedor de solicitar el reemplazo del registro en IVA por la retención en los medios de pago.

Dicha información fue tomada del libro “Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital” del autor Michel Jorrat y contó con el apoyo del Banco Interamericano

de Desarrollo –BID-. En dicho documento, consta un resumen de las principales características de los sistemas analizados para aplicar IVA a los servicios digitales transfronterizos, cuya información se presenta en el **Cuadro 4**.

Por aparte, en los puntos 4.5.2 y 4.5.3 del presente estudio, se realizó análisis del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Impuesto Sobre la Renta, contenido en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, contenido en el Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, respectivamente.

Sobre la información de los países de América Latina y de Guatemala, respecto al Impuesto al Valor Agregado, se hacen los comentarios correspondientes de los aspectos que se consideran, acompañado con información general que considera el Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Impuesto Sobre la Renta, lo cual se observa en el **Cuadro 8**.

De los aspectos relevantes que considera la normativa tributaria de América Latina podemos mencionar los siguientes.

- En el hecho generador se describe detalladamente los diferentes tipos de servicios prestados a través de plataformas digitales;
- El sujeto pasivo en las operaciones entre empresas (contribuyente y proveedor extranjero, el obligado es el comprador; mientras en empresas y consumidores, el obligado es el proveedor extranjero);
- Método para asegurar la recaudación, en algunos países requieren la inscripción del proveedor extranjero o en caso de que no proceda, entonces la retención será a través de los medios de pago (operadores de las tarjetas de crédito);
- En la normativa se considera la definición de los servicios digitales;
- Todos los servicios prestados a través de plataformas digitales se encuentran gravados; excepto en Colombia que considera a los servicios de educación; suministros de páginas web; servidores (hosting), computación en la nube y adquisición de licencias software

En el caso del Impuesto al Valor Agregado de Guatemala, no considera lo siguiente:

- La normativa no considera la definición de los servicios digitales;
- Por lo anterior, no establece que tipo están gravados y cuales están exentos, como lo establece la normativa de Colombia;
- No contemplan todos los elementos en cuanto a gestión del pago y control de los servicios prestados en plataformas digitales prestados en el territorio nacional, que constituyen rentas de fuente guatemalteca.

En cuanto a retenciones del Impuesto sobre la Renta, se considera lo siguiente:

- La normativa no considera la definición de los servicios digitales;
- Por lo anterior, no establece que tipo están gravados y cuales están exentos, como lo establece la normativa de Colombia;
- En cuanto a los pagos o acreditamientos en cuenta que obtienen las personas no domiciliadas sin residencia permanente en Guatemala, se encuentran gravados con una retención del 25%;
- No contempla los elementos necesarios y claras respecto de cómo debe tributarse, quien será el responsable de enterar el impuesto a la Administración Tributaria.

Lo anterior, se observa en el **Cuadro 8**.

4.5.5 COMENTARIOS SOBRE EL IMPACTO DE LA NO TRIBUTACIÓN DE LOS SERVICIOS PRESTADOS A TRAVÉS DE PLATAFORMAS DIGITALES

De acuerdo con las publicaciones del comercio electrónico o economía digital en Guatemala, para 2019 y estimado del año 2020, así como de la información contenida en las respuestas de consultas efectuadas a la Administración Tributaria sobre los ingresos tributarios de no residentes sin establecimiento permanente, y de las disposiciones legales analizadas sobre la tributación de estas operaciones en Guatemala, se realizó una evaluación con los siguientes resultados:

Según publicaciones en Prensa Libre digital, señala que de los estudios realizados por la Cámara de Comercio de Guatemala, con apoyo de la Cámara de Comercio de Argentina y la firma especializada Kantar de medios digitales, la proyección de los servicios adquiridos por los usuarios en el exterior para el año 2019, USD155 millones de dólares de los Estados Unidos de América, equivalente a Q1,193.00 millones de quetzales. Para el año 2020, se tiene estimado que será de US\$250 millones en dólares de los Estados Unidos, equivalente a Q1,925 millones, lo que significa un incremento del 61% de las operaciones en la economía digital o comercio electrónico. Con base a lo anterior, se realizó análisis del estimado de impuestos que

			Cifras en Millones
INFORMACIÓN / AÑOS	2017	2018	2019
Ingresos tributarios estimados:			
Base Imponible del Impuesto:	s/i	s/i	1,065.18
Por Impuesto al Valor Agregado (Tipo Impositivo 12%)	s/i	s/i	127.82
Por Impuesto sobre la Renta (Tipo Impositivo 25%)	s/i	s/i	266.29
Recaudación estimada:			394.12
Recaudación No Residentes			
Información proporcionada por la SAT			
Por servicios en plataformas digitales	19.18	24.66	26.76
Efecto de la NO Percepción de Ingresos Tributarios			367.36

podría percibir la Administración Tributaria de las operaciones de compras internacionales, comparándolo con los datos obtenidos de los ingresos tributarios por rentas de no domiciliados o no residentes, de acuerdo a la consulta realizada a dicha Administración Tributaria, específicamente con la información del año 2019, del cual se cuentan con los datos necesarios para el mismo. Para ello, es importante mencionar que la base imponible del impuesto será de Q1,193 millones de quetzales, que será el mismo tanto para el IVA y para retenciones del ISR, de Q1065.18 millones de quetzales. Al aplicar el tipo impositivo correspondiente, se establece que la recaudación estimada para el año 2019, sería de Q394.12 millones de quetzales, que comparado con lo información de tributos recaudados proporcionado por la Administración Tributaria, se

determinó que el efecto de la NO percepción de ingresos fue de Q367.36 millones de quetzales.

Cabe agregar que, la información proporcionada por la Administración Tributaria, los ingresos devienen específicamente por “Retenciones” a no residentes sin establecimiento permanente en Guatemala.

La inexistencia en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, como también en la Ley de Actualización Tributaria, en relación a las retenciones de rentas de no residentes, de los elementos de gestión del pago y control de los servicios abordados en el presente estudio, advierten un efecto significativo y relevante en el tema de recaudación de impuesto, estimándose, sin ser exacto, una falta de percepción de los ingresos tributarios, como se mencionaba y que se puede apreciar en el **Cuadro 9**, de más menos Q 367.36 millones de quetzales, para el año 2019, lo que podría variar exponencialmente por los efectos de la pandemia que a nivel mundial ha ocasionado el denominado virus COVID 19.

Adicionalmente, es importante mencionar que no se cuenta con información de los ingresos tributarios para el presente año 2020; sin embargo, con los datos de las estimaciones de las compras internacionales, de acuerdo al estimado realizado, la Administración tributaria podría percibir alrededor de Q635.94 millones de quetzales, no sin antes tomar en cuenta, que la información obtenida no clasifica ni establece que monto corresponde a compras internaciones de bienes tangibles como tampoco de bienes intangibles.

Por lo expuesto, se considera necesario que la Administración Tributaria considere y evalúe este tipo de operaciones, con el propósito de garantizar el cobro de los impuestos que generan estas operaciones en virtud que, de conformidad con las leyes analizadas, se cumplen los supuestos legales que materializan los hechos generadores, por lo que bien puede hacer valer su potestad tributaria antes estas empresas multinacionales extranjeras, que prestan sus servicios en Guatemala; por lo tanto, de ser así, se incrementa la base tributaria de contribuyentes.

Siendo así, se deben considerar para su implementación, los cambios correspondientes y necesarios, definiendo en forma clara, los términos de los servicios a través de medios digitales, el momento en que se origina el hecho generador, forma o mecanismo para que se tribute y sobre todo, buscando que haya facilidad para este tipo de empresas en cuanto al cumplimiento adecuado de su obligación tributaria.

Considerando lo analizado, la Administración Tributaria no requiere convenios internacionales para hacer valer su potestad tributaria, para gravar los ingresos por servicios prestados a través de plataformas digitales por empresas extranjeras que no son residentes ni poseen establecimiento permanente en Guatemala, salvo que tuviera interés en adherirse a los Convenios de Tributación Internacional. No obstante, Guatemala ha adoptado Directrices emitidas por la OCDE, por considerar que son buenas prácticas internacionales de tributación, tal es el caso de la normativa relacionada con los Precios de Transferencia, de acuerdo a lo establecido en el Plan de Acción BEPS de la OCDE, específicamente lo establecido en las Acciones de la 8 a la 10 y la 13.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES:

Con base a la información recabada y su análisis, de los diferentes temas que fueron tratados, se considera que las conclusiones más importantes a las que se arribaron durante el transcurso de la elaboración del presente informe, fueron los siguientes:

1. La globalización o internacionalización ha impulsado la innovación, la creación de puestos de trabajo y las inversiones transnacionales, por lo que es un fenómeno positivo, aunque genera algunas zonas de sombra. Esta globalización ha tenido un profundo impacto en la forma en la que se organizan y operan los grandes grupos o empresas multinacionales (EM) y también en los sistemas fiscales de los distintos estados.
2. El crecimiento de los servicios por medio de plataformas digitales, se ha traducido en cambios importantes en los modelos de negocio y en los procesos de creación de valor de las empresas, plantea nuevas oportunidades para sus usuarios, pero también nuevos desafíos para las autoridades fiscales alrededor del mundo. Es así que, desde el punto de vista fiscal, surgen una serie de desafíos para la política tributaria y la fiscalización, puesto que los sistemas tributarios, diseñados en una época anterior, tienen un conjunto de puntos débiles, que favorecen la erosión de los ingresos fiscales bajo estos nuevos modelos. Como verbigracia tiene que la digitalización ha permitido que algunas empresas participen activamente en determinados sectores económicos de varios países, sin tener necesariamente una presencia física significativa en ellos. Por lo que; se ha hecho énfasis por el lado del Impuesto al Valor Agregado –IVA-, que surge la dificultad para gravar las operaciones en el lugar de consumo (presencia física), sobre todo en el caso de servicios digitales (presencia virtual), toda vez que el vendedor reside en otra jurisdicción.

3. Los desafíos tributarios que se derivan de la economía digital, tienen un impacto principalmente con el Impuesto al Valor Agregado –IVA- y el Impuesto sobre la Renta –ISR-. En el ámbito del IVA, un primer desafío es cómo gravar las importaciones de intangibles y servicios digitales realizadas por los consumidores finales, puesto que facilita más estas operaciones a distancia, a consumidores finales de todo el mundo, sin que el proveedor cuente con una presencia física ni intermediarios en el país en que residen sus clientes.
4. El tradicional cambio de sujeto o cobro revertido que se usa para las operaciones transfronterizas no es aplicable cuando el comprador es un consumidor final; es por ello que la OCDE recomienda que sean los proveedores no residentes los encargados de cargar, recaudar y pagar el IVA de estas operaciones, para lo cual es necesario que se inscriban en el registro de contribuyentes de IVA del país de donde residen los consumidores, idealmente a través de un procedimiento simplificado.
5. De acuerdo con información de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe –CEPAL- y del Banco Interamericano de Desarrollo –BID-, fue posible establecer las experiencias y tendencias que han venido mostrando varios países de América Latina, tales como, Argentina, Colombia, Costa Rica, Chile, Perú, Paraguay y Uruguay, como también México, sobre las medidas que han adoptado y otros en proceso de implementación, para hacer frente a los desafíos en la tributación de los servicios en plataformas digitales, prestados por Empresas Multinacionales (EMN) extranjeras, a manera de que tributen en el país de acuerdo a las rentas que perciben (rentas en la fuente), gravando tales ingresos con un impuesto directo como lo es el Impuesto sobre la Renta o indirecto por medio del Impuesto al Valor Agregado; y otros como en el caso de México, con un Impuesto sobre Servicios Digitales.
6. Las experiencias de tributación digital de varios países de América Latina, tanto las que están en marcha como las que no han llegado a materializarse aún, lo

cual resulta de especial interés por las lecciones que de ellas pueden aprenderse, con base al documento “Experiencias Internacionales en la tributación de la economía digital” del autor Michel Jorratt, con apoyo del Banco Interamericano de Desarrollo –BID-, de acuerdo al **Cuadro 4** que muestra un resumen de las principales características de los sistemas analizados para aplicar el Impuesto al Valor Agregado –IVA- a los servicios digitales transfronterizos, el cual forma parte del presente informe del Trabajo Profesional de Graduación, a manera de tener un breve marco conceptual que permita una mejor comparación de dichas experiencias.

7. Del **Cuadro 4** que muestra el resumen de las medidas implementadas por algunos países de América Latina, tal como se menciona en el punto anterior, es de mencionar que describe para cada país: quien es el sujeto pasivo; método para asegurar la recaudación; los servicios digitales gravados, criterios para determinar el lugar o punto donde y como se lleva el consumo. En este último, algunos describen como lo siguiente: Dirección IP del dispositivo utilizado, dirección de facturación, cuenta bancaria utilizada, país en el que la tarjeta de crédito o débito fue emitida.
8. En Guatemala tanto la Ley del Impuesto al Valor Agregado como la Ley de Actualización Tributaria, no contemplan todos los elementos en cuanto a gestión del pago y control de los servicios prestados en plataformas digitales prestados en el territorio nacional, que constituyen rentas de fuente guatemalteca (Renta Territorial), obtenidas por personas no domiciliadas sin residencia permanente en Guatemala, que constituyen hecho generador para ambos impuestos; en consecuencia, están obligados al pago del impuesto correspondiente.
9. La Ley de Actualización Tributaria, contenida en el Decreto Número 10-2012, contempla algunos aspectos sobre las rentas que obtienen las personas no domiciliadas sin residencia permanente en Guatemala, los cuales grava con una retención del 25%; por su parte, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, contenida

en el Decreto Número 27-92, lo considera bajo la prestación de servicios, siendo el responsable de satisfacer el impuesto que se genere, el beneficiario del servicio si es que el que presta el servicio es un no domiciliado en el país. No obstante, ambas disposiciones legales, no son claras respecto de cómo debe tributarse, quien será el responsable de retener el impuesto que corresponde, quien debe pagarlo, de qué forma se entera y mediante que formulario de declaración debe hacerse a la Administración Tributaria,

10. De acuerdo con la información proporcionada por la Administración Tributaria, derivado de las consultas realizadas, se estableció que durante los años 2017, 2018 y 2019, los ingresos tributarios percibidos por servicios en medios digitales, sumaron Q19.2, Q24.7 y Q26.8, respectivamente, siendo en total Q70.6 millones de quetzales, cuyo origen corresponde a retenciones de Impuesto Sobre la Renta, sobre rentas de no domiciliados sin residencia permanente en Guatemala. En consecuencia, se observa que no hay ingresos tributarios que provengan del Impuesto al Valor Agregado.

11. Las empresas multinacionales extranjeras que prestan servicios por medio de plataformas digitales en el territorio nacional (activos intangibles), no tributan en su totalidad bajo las disposiciones legales que actualmente se tienen establecidas; en consecuencia, no cumplen con las obligaciones tributarias que especifican las leyes para este tipo de operaciones, lo que incide en la recaudación de los impuestos.

RECOMENDACIONES:

Como parte de las conclusiones a las que se abordaron del trabajo realizado, a continuación se detallan las recomendaciones más relevantes.

1. Ante los desafíos de los servicios en plataformas digitales que se ofrecen en el territorio nacional, la Administración Tributaria de Guatemala debe promover cambios en las normativas tributarias del Impuesto sobre la Renta –ISR- y del Impuesto al Valor Agregado –IVA- o la incorporación de una nueva ley, en el cual quede contemplado adecuadamente los servicios en medios digitales como hecho generador, el sujeto pasivo y demás condiciones necesarias para su tributación
2. Establecer en el caso del Impuesto al Valor Agregado, el procedimiento adecuado para que el pago de este tributo sea pagado como lo regula la ley, es decir, por el beneficiario del servicio cuando el que lo presta es una persona no domiciliada en Guatemala.
3. Es necesario que la Administración Tributaria considere y evalúe las operaciones por la prestación de servicios a través de plataformas digitales en el territorio nacional, con el propósito de garantizar el cobro de los impuestos que generan estos servicios de bienes intangibles, toda vez que, de conformidad con las leyes analizadas, se cumplen los supuestos legales que materializan los hechos generadores, por lo que bien puede hacer valer su potestad tributaria antes estas empresas multinacionales extranjeras, que prestan sus servicios en Guatemala; así también, incorporar a dichas empresas a la base tributaria de contribuyentes.
4. Al quedar gravadas dichas rentas de empresas multinacionales –EMN-, la Administración Tributaria deberá considerar informar adecuadamente a todos los actores: Contribuyentes, Proveedores de Servicios Digitales y Agentes de

Retención o Percepción (entidades bancarias u operadores de tarjetas de crédito), que estime conveniente, con el objeto que los procesos de recaudación que se establezcan sean prácticos y promuevan su cumplimiento.

BIBLIOGRAFÍA

Decreto Número 6-91 del Congreso De La República de Guatemala, Código Tributario.

Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Decreto Numero 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Acceso a la Información Pública.

Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Impuesto sobre la Renta.

Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Disposiciones para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria.

Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Estudios de Postgrado. (2018). Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para optar al Grado Académico de Maestro en Artes.

E-GRAFIA

AYALA ROJAS, F. (JULIO de 2014). BEPS FISCALIDAD INTERNACIONAL. COMISIÓN DE APOYO AL EJERCICIO INDEPENDIENTE. Obtenido de BOLETÍN TÉCNICO 2014 DEL COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS DE GUADALADARA JALISCO, MÉXICO: <http://www.ccpq.org.mx/images/fondo-editorial/boletines/descargas/2014/07-Boletin%20Tecnico%202014-Julio.pdf>

CELAG.ORG. (JULIO de 2020). EL IMPUESTO GAFA EN AMÉRICA LATINA. Obtenido de <https://www.celag.org/el-impuesto-gafa-en-america-latina/>

CEPAL, C. E. (AGOSTO de 2016). LA NUEVA REVOLUCIÓN DIGITAL. Obtenido de https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/38604/4/S1600780_es.pdf

CEPAL, C. E. (2020). PANORAMA FISCAL DE AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE 2019. Santiago de Chile: NACIONES UNIDAS.

CEPAL, e. 2. (2018). MERCADO DIGITAL REGIONAL. Obtenido de https://www.cepal.org/sites/default/files/pages/files/fact_sheet_mdr-final.pdf

CIAT, C. I. (MAYO de 2019). ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS Y CONTROL DE LA ECONOMÍA DIGITAL. Obtenido de <https://www.ciat.org/administraciones-tributarias-y-control-de-la-economia-digital/>

CLEVER, D. (26 de junio de 2018). DIARIO CLEVER - Impuestos Digitales. Obtenido de <https://www.diarioclever.cl/impuestos-digitales/> Recuperado: 06 de abril de 2019.

COLECTIVA, C. (02 de FEBRERO de 2014). LA HISTORIA DEL E-COMMERCE. Obtenido de <https://culturacolectiva.com/tecnologia/la-historia-del-e-commerce>

COMPETITIVIDAD, F. I. (JUNIO de 2017). PLAN DE ACCIÓN BEPS: UNA REFLEXION OBLIGADA. Obtenido de <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/06/LIBRO-PLAN-DE-ACCION-BEPS.pdf>

COMPETITIVIDAD, F. I. (JUNIO de 2017). PLAN DE ACCIÓN BEPS: UNA REFLEXIÓN OBLIGADA. Obtenido de <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/06/LIBRO-PLAN-DE-ACCION-BEPS.pdf>

CONCEPTOYDEFINICIÓN. (5 de abril de 2019). CONCEPTOYDEFINICIÓN. Obtenido de <https://conceptoydefinicion.com/plataforma-digital/> Recuperado: 05 de abril de 2019.

CUALHOST.COM. (06 de JUNIO de 2020). Obtenido de <https://www.cualhost.com/sitios-web/para-que-sirve-una-pagina-web/>

Digitales, P. (28 de mayo de 2011). Plataforma Digital. Obtenido de <https://www.slideshare.net/lore-olaya/plataforma-digital>. Recuperado: 09 de marzo de 2019.

ECOMMERCE, M. (15 de MAYO de 2020). HISTORIA DE INTERNET: COMO NACIÓ Y CUÁL FUE SU EVOLUCIÓN. Obtenido de <https://marketing4ecommerce.net/historia-de-internet/>

ECONÓMICO, O. P. (5 de abril de 2019). ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO. Obtenido de <https://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/> Recuperado: 05 de abril de 2019.

FayerWayer. (septiembre de 2018). <https://www.fayerwayer.com/2018/08/impuesto-digital-mundo/>.

FayerWayer. (Noviembre de 2018). <https://www.fayerwayer.com/2018/10/argentina-recaudacion-impuesto-digital/>.

FIGUEROA, J. A. (OCTUBRE de 2018). LINEAMIENTO OCDE PARA LA TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL. Obtenido de <http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/164055/Anabal%C3%B3n%20Figuerola%20Jorge.pdf?sequence=2&isAllowed=y>

Furlan, L. (. (12 de mayo de 2007). Guatemala: Una pequeña historia de Internet. Guatemala. Obtenido de Recuperado de:

<https://interred.wordpress.com/2007/01/09/una-pequena-historia-de-internet-en-guatemala/>.

Furlan, L. (9 de enero de 2007). <https://interred.wordpress.com/2007/01/09/una-pequena-historia-de-internet-en-guatemala/> Recuperado: 31 de marzo de 2019. Recuperado el 31 de marzo de 2019, de <https://interred.wordpress.com/2007/01/09/una-pequena-historia-de-internet-en-guatemala/> Recuperado: 31 de marzo de 2019.

iLifebelt, M. (. (18 de abril de 2011). En 10 años crecen 3,407% los usuarios del internet. Guatemala. Obtenido de Recuperado de: <http://ilifebelt.com/siglo-21-en-10-anos-crecen-3407-los-usuarios-de-la-internet/2011/12/>.

IMCP, C. D. (ABRIL de 2020). SALUD FISCAL ¿TASA GOOGLE O IVA? ECONOMÍA DIGITAL. Obtenido de <https://veritasonline.com.mx/tasa-google-o-iva-economia-digital/>

Jorratt, M. (2020). Experiencias Internacionales en la Tributación de la Economía Digital. Alberto Barreix y Carlos Garcimartín.

JURÍDICOS, C. D. (2017). LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, DECRETO 10-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA. GUATEMALA.

JURÍDICOS, C. D. (2017). LEY ORGANICA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. GUATEMALA.

LABS, L. A. (NOVIEMBRE de 2018). IMPUESTOS A LOS SERVICIOS DIGITALES EN AMÉRICA LATINA . Obtenido de <https://labs.ebanx.com/es/ecommerce/impuestos-a-los-servicios-digitales-en-america-latina>

MEXICO, O. (20 de JULIO de 2020). Obtenido de <http://www.oecd.org/centrodemexico/46440894.pdf>

MILENIUM, I. (06 de JUNIO de 2020). PÁGINAS WEB. Obtenido de <https://www.informaticamilenium.com.mx/es/temas/que-es-una-pagina-web.html>

OCDE. (2014). CÓMO ABORDAR LOS DESAFIOS FISCALES DE LA ECONOMÍA DIGITAL. Obtenido de <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>

OCDE, O. P. (1998). RESUMEN TRIBUTACIÓN FISCAL Y COMERCIO ELECTRÓNICO. Obtenido de <http://www.oecd.org/tax/administration/2673607.pdf>

OCDE, O. P. (2014). CÓMO ABORDAR LOS DESAFIOS FISCALES DE LA ECONOMÍA DIGITAL. Obtenido de <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>

OCDE, O. P. (2015). Obtenido de RESUMENES INFORMES FINALES 2015: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

OCDE, O. P. (12 de JUNIO de 2020). 10 PREGUNTAS SOBRE BEPS. Obtenido de <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>

PLATFORMS, E. (09 de JUNIO de 2020). Obtenido de <https://ecommerce-platforms.com/es/glossary/ecommerce#benefits-of-ecommerce>

PLATFORMS, E. (18 de JULIO de 2020). QUE ES COMERCIO ELECTRÓNICO. Obtenido de <https://ecommerce-platforms.com/es/glossary/ecommerce>

PLATFORMS, E. (18 de JULIO de 2020). QUE ES EL COMERCIO ELECTRÓNICO. Obtenido de <https://ecommerce-platforms.com/es/glossary/ecommerce>

PLATFORMS, E. (18 de JULIO de 2020). QUE ES EL COMERCIO ELECTRÓNICO? DEFINICIÓN DE COMERCIO ELECTRÓNICO PARA 2020. Obtenido de <https://ecommerce-platforms.com/es/glossary/ecommerce>

PLATFORMS, E. (18 de JULIO de 2020). QUE ES EL COMERCIO ELECTRÓNICO? DEFINICIÓN DE COMERCIO ELECTRÓNICO PARA 2020. Obtenido de <https://ecommerce-platforms.com/es/glossary/ecommerce>

PLATICA, P. C. (5 de abril de 2019). PLATA CON PLATICA. Obtenido de <https://plataconplatica.com/comercio-electronico-que-es-y-para-que-sirve/> Recuperado: 5 de abril de 2019.

Prensa Libre. (6 de Noviembre de 2015). <https://www.prensalibre.com/economia/iva-de-los-productos-digitales-se-pagara-en-el-pais-del-consumidor/>.

RANKIA. (19 de SEPTIEMBRE de 2019). QUE SON LAS PLATAFORMAS DIGITALES Y PARA QUÉ SIRVEN.

SAT, S. D. (s.f.). IMPUESTO SOBRE LA RENTA APLICABLE A RENTAS GENERADAS POR CONTRIBUYENTES NO RESIDENTES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. GUATEMALA.

SHOPIFY, B. (15 de ENERO de 2020). Obtenido de <https://es.shopify.com/blog/12621205-los-5-tipos-de-comercio-electronico>

SIGLO.21. (4 de diciembre de 2011). En 10 años, crecen 3,407% los usuarios de la Internet. Recuperado: 09 de marzo de 2019. Obtenido de <https://ilifebelt.com/siglo-21-en-10-anos-crecen-3407-los-usuarios-de-la-internet/2011/12/>.

SIGNIFICADOS. (06 de JUNIO de 2020). Obtenido de <https://www.significados.com/internet/>

502, S. (18 de febrero de 2018). Economía. Obtenido de Recuperado de <https://www.soy502.com/articulo/paises-america-latina-mejor-peor-conexion-internet-100931>. Recuperado 09 de marzo de 2019.

Tributarias, C. I. (2018). LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS Y LOS RETOS DEL MUNDO DIGITAL. LISBOA, PORTUGAL: CIAT.

TRIBUTARIAS, C. I. (5 de abril de 2019). CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. Obtenido de <https://www.ciat.org/quienes-somos/>
Recuperado: 05 de abril de 2019.

WEB.COM, D. (01 de ENERO de 2001). QUE ES HTML. Obtenido de <https://desarrolloweb.com/articulos/que-es-html.html>

ANEXOS

Anexo 1
Expediente UIPSAT No. 1188-2020
Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1247-2020
(Tema V, Discusión de Resultados pág. 226)



Expediente UIPSAT No. 1188-2020
Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1247-2020

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS, DEPARTAMENTO DE CONSULTAS, UNIDAD DE INFORMACIÓN PÚBLICA. Guatemala, diecisiete de junio de dos mil veinte.

ASUNTO: **MARIO R. OCHOA**, el 08 de junio de 2020, solicitó vía correo electrónico a la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, se le proporcione la siguiente información: 1. Cuál es el monto de recaudación de impuestos derivado de los servicios prestados en Guatemala por personas no residentes sin establecimiento permanente; 2. Información de los ingresos tributarios de los años 2017 al 2019, por tipo de actividad y monto total recaudado; 3. Información de los ingresos tributarios que se perciben por concepto de servicios en medios digitales por empresas no residentes sin establecimiento permanente como Netflix y Spotify, desglosado por tipo de actividad y monto total.

Se tiene a la vista para resolver el expediente **UIPSAT No. 1188-2020**, que contiene la solicitud formulada vía correo electrónico a la Unidad de Información Pública, por **Mario R. Ochoa**, acerca de la información indicada en el asunto.

CONSIDERANDO:

Que el artículo 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula que todos los actos de la administración son públicos. Los interesados tienen derecho a obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten y expedientes que deseen consultar.

CONSIDERANDO:

Que el Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala en el artículo 1 numeral 1, garantiza a toda persona interesada, sin discriminación alguna, el derecho a solicitar y a tener acceso a la información pública en posesión de las autoridades y los sujetos obligados, en los términos y condiciones establecidas. Asimismo, el artículo 4 regula que el ámbito de aplicación lo constituye la información contenida en registros, archivos, fichas, bancos o cualquier otra forma de almacenamiento de información pública, en custodia, depósito o administración de los sujetos obligados.

Lic. Eusebio A. Quiros Rojas
 Intendente de Asuntos Jurídicos

Página 1 de 3
 Unidad de Información Pública
 R-SAT-IAJ-DC-UIP-1247-2020
 EKORjpmw



II. Formar el expediente respectivo.

III. Trasladar al solicitante la información requerida, la cual fue remitida a esta Unidad, por la Intendencia de Recaudación de la Superintendencia de Administración Tributaria, haciéndole saber que la misma se proporciona de conformidad con las disposiciones reguladas en el artículo 45 del Decreto número 57-2008, el cual regula que la información se proporcionará en el estado en que se encuentre en posesión de los sujetos obligados. La obligación no comprenderá el procesamiento de la misma, ni el presentarla conforme al interés del solicitante, mismo que se encuentra contenido en 03 folios en formato PDF.

Lic. Eusebio A. Quiros Rojas
 Intendente de Asuntos Jurídicos

Lo anterior, tomando en consideración lo establecido en el artículo 2 de la Resolución número SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria, el cual establece que el enlace de cada una de las dependencias de la SAT coadyuvará en el adecuado cumplimiento de lo dispuesto en la Ley de Acceso a la Información Pública y demás disposiciones aplicables.

IV. Informar al requirente que será responsable penal y civilmente por el uso, manejo o difusión de la información pública que por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria se le entrega, conforme lo regulado en el artículo 15 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala.

V. Notificar al solicitante la presente resolución a la dirección de correo electrónico mrochoa.29@gmail.com, con la información requerida en formato PDF.

VI. Archivar las presentes actuaciones, una vez diligenciado lo anterior.

Lic. Eusebio A. Quiros Rojas
 Intendente de Asuntos Jurídicos



CONSIDERANDO:

Que el artículo 19 del Decreto relacionado, regula que el titular de cada sujeto obligado debe designar al servidor público, empleado u órgano interno que fungirá como Unidad de información, debiendo tener un enlace en todas las dependencias que el sujeto obligado tenga ubicadas a nivel nacional; por su parte el artículo 2 de la Resolución número SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria establece que el enlace de cada una de las dependencias de la SAT coadyuvará en el adecuado cumplimiento de lo dispuesto en la Ley de Acceso a la Información Pública y demás disposiciones aplicables, quien deberá estar debidamente facultado en lo que compete a la dependencia que representa para la toma de decisiones en materia de acceso a la información pública.

CONSIDERANDO:

Que conforme el artículo 45 del Decreto en referencia, la información se proporcionará en el estado en que se encuentre en posesión de los sujetos obligados. La obligación no comprenderá el procesamiento de la misma, ni el presentarla conforme al interés del solicitante.

CONSIDERANDO:

Que la publicación de información relacionada con importaciones y exportaciones no es clasificada como información pública de oficio, por lo que, SAT tiene la facultad de publicarla en la forma más adecuada y de conformidad con la ley.

POR TANTO:

La Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, conforme a lo anteriormente considerado y con fundamento en los artículos 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 15, 16, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42 y 45 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, y el 2 de la Resoluciones número SAT-S-639-2011, del Superintendente de Administración Tributaria.

RESUELVE:

- I. Tener por presentada y admitida para su trámite la solicitud formulada vía correo electrónico a la Unidad de Información Pública por **Mario R. Ochoa**.

Lic. Eusebio A. Quiros Rojas
 Intendente de Asuntos Jurídicos

Página 2 de 3
 Unidad de Información Pública
 R-SAT-IAJ-DC-UIP-1247-2020
 EKORjpmw

Anexo 2
Expediente UIPSAT No. 1460-2020
Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1507-2020
(Tema V, Discusión de Resultados pág. 226)



Expediente UIPSAT No. 1460-2020
 Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1507-2020

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS, DEPARTAMENTO DE CONSULTAS, UNIDAD DE INFORMACIÓN PÚBLICA. Guatemala, veintiocho de julio de dos mil veinte.

ASUNTO: MARIO R. OCHOA, el 20 de julio de 2020, presentó solicitud vía correo electrónico, ante la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, en la que requiere que se informe lo requerido en su solicitud.

Se tiene a la vista para resolver el expediente UIPSAT No. 1460-2020, que contiene la solicitud formulada vía correo electrónico a la Unidad de Información Pública, Mario R. Ochoa, acerca de la información indicada en el asunto.

CONSIDERANDO:

Que el artículo 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula que todos los actos de la administración son públicos. Los interesados tienen derecho a obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten y expedientes que deseen consultar.

CONSIDERANDO:

Que el Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala en el artículo 1 numeral 1, garantiza a toda persona interesada, sin discriminación alguna, el derecho a solicitar y a tener acceso a la información pública en posesión de las autoridades y los sujetos obligados, en los términos y condiciones establecidas. Asimismo, el artículo 4 del citado Decreto regula que el ámbito de aplicación lo constituye la información contenida en registros, fichas, bancos o cualquier otra forma de almacenamiento de información pública, en custodia, depósito o administración de los sujetos obligados.

CONSIDERANDO:

Que el Decreto referido en el considerando anterior, se basa en los principios de máxima publicidad de los actos y de la información pública en poder de la administración pública; en la transparencia en el manejo y ejecución de los recursos públicos y actos de la administración pública; en la gratuidad en el acceso a la información pública; en la sencillez y celeridad del procedimiento para el libre ejercicio del derecho de toda persona a tener acceso a la información pública.

Página 1 de 3
 Unidad de Información Pública
 R-SAT-IAJ-DC-UIP-1507-2020
 LNDEKOR/ejdic



en listado de Recaudación por retención de Rentas de no Residentes a medios digitales, contenida en un archivo de EXCEL.

- IV. Informar al requirente que será responsable penal y civilmente por el uso, manejo o difusión de la información pública que por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria se le entrega, conforme lo regulado en el artículo 15 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala.
- V. Notificar al solicitante la presente resolución a la dirección de correo electrónico mrochoa.29@gmail.com, proporcionada para el efecto, adjuntando en archivo Excel, la documentación requerida.
- VI. Archivar las presentes actuaciones, una vez diligenciado lo anterior.

Licda. Emery Ochoa
 Intendencia de Asuntos Jurídicos

Licda. Karolyn Díaz
 Intendencia de Asuntos Jurídicos



CONSIDERANDO:

Que el artículo 19 del Decreto citado anteriormente, regula que el titular de cada sujeto obligado debe designar al servidor público, empleado u órgano interno que fungirá como Unidad de Información, debiendo tener un enlace en todas las oficinas o dependencias que el sujeto obligado tenga ubicadas a nivel nacional; por su parte el artículo 2 de la Resolución número SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria establece que el enlace de cada una de las dependencias de la SAT coadyuvará en el adecuado cumplimiento de lo dispuesto en la Ley de Acceso a la Información Pública y demás disposiciones aplicables.

CONSIDERANDO:

Que conforme el artículo 45 del Decreto en referencia, la información se proporcionará en el estado en que se encuentre en posesión de los sujetos obligados. La obligación no comprenderá el procesamiento de la misma, ni el presentarla conforme al interés del solicitante.

FOR TANTO:

La Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, conforme a lo anteriormente considerado y con fundamento en los artículos 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 15, 16, 19, 20, 30, 38, 39, 40, 41, 42 y 45 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, y el 2 de la Resolución número SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria.

RESUELVE:

- I. Tener por presentada y admitida para su trámite la solicitud formulada vía correo electrónico a la Unidad de Información Pública, por Mario R. Ochoa.
- II. Formar el expediente respectivo.
- III. Trasladar al solicitante lo requerido de conformidad con la documentación remitida a esta Unidad por la Intendencia de Recaudación de la Superintendencia de Administración Tributaria, atendiendo a las disposiciones reguladas en el artículo 45 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, el cual establece que la información se le proporcionará en el estado en que se encuentra, la obligación no comprenderá el procesamiento de la misma, ni el presentarla conforme al interés del solicitante, consistente

Página 2 de 3
 Unidad de Información Pública
 R-SAT-IAJ-DC-UIP-1507-2020
 LNDEKOR/ejdic

ÍNDICE DE CUADROS Y GRÁFICAS

Cuadro 1 (Marco Teórico Pág. 25)

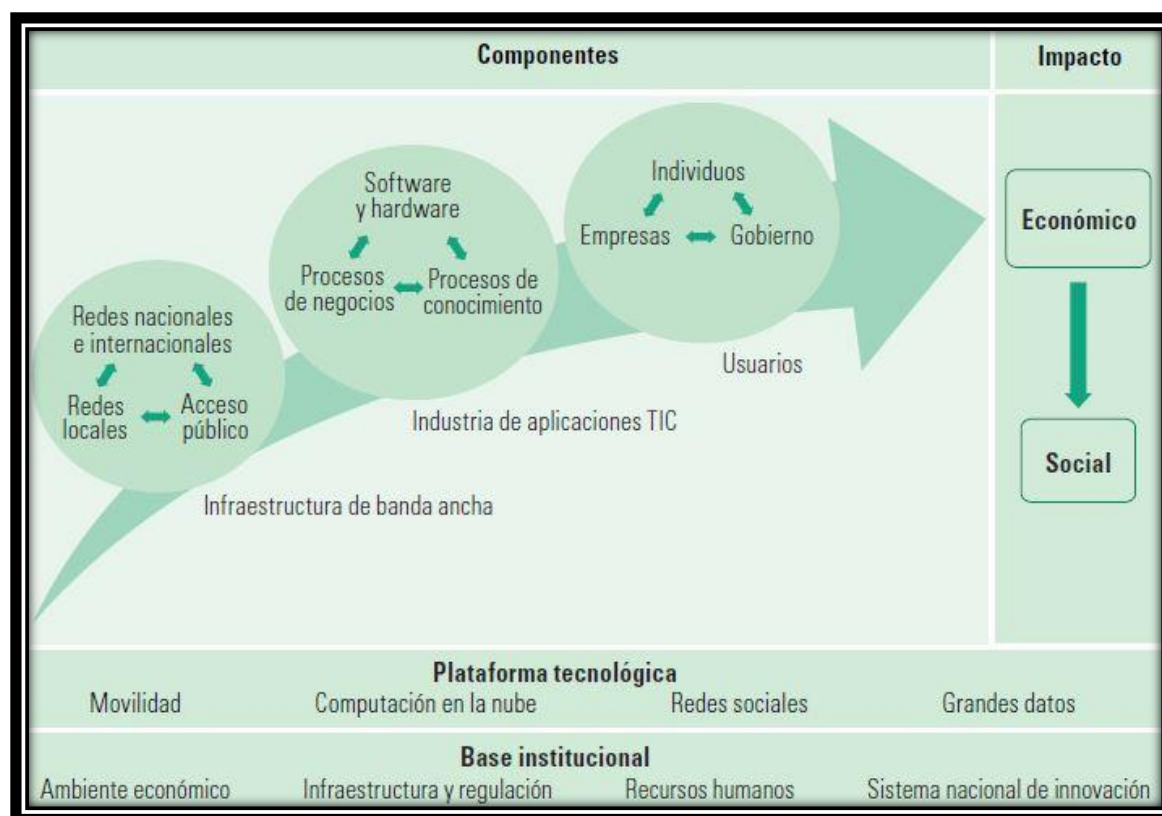
Tipos impositivos aplicables a los pagos o acreditación de rentas gravadas, que obtienen los no residentes sin establecimiento permanente, conforme el artículo 104 del Decreto Número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria del Congreso de la República

Tipo de Renta	Tasa Impositiva %
a) Suministro de noticias internacionales; y b) Películas cinematográficas, grabaciones musicales, otros.	3%
a) Transporte internacional de carga y pasajeros; b) Primas de seguros, fianzas reaseguros y reafianzamientos; c) Telefonía, transmisión de datos y comunicaciones internacionales de cualquier naturaleza y por cualquier medio, provenientes del servicio de comunicaciones, entre Guatemala y otros países; d) Energía eléctrica suministrada desde el exterior; e) Dividendos, utilidades, ganancias y otros beneficios a casa matriz sin contraprestación; f) Transferencias o acreditamiento en cuenta a sus casas matrices en el extranjero, sin contraprestación.	5%
Los intereses pagados o acreditados a no residentes.	10%
a) Los sueldos y salarios, dietas, comisiones, bonificaciones y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos; b) Los pagos o acreditación en cuenta bancaria a deportistas y a artistas de teatro, televisión y otros espectáculos públicos o de actuación; c) Las regalías; d) Los honorarios; y	15%

Tipo de Renta	Tasa Impositiva %
e) El asesoramiento científico, económico, técnico o financiero.	
Otras rentas gravadas no especificadas en los apartados anteriores.	25%

Cuadro 2
(4.1.2 Los Modelos de Negocios del Comercio Electrónico o Economía Digital
pág. 39)

Ecosistema de la Economía Digital



Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Economía digital para el cambio estructural y la igualdad (LC/L.3602) Santiago, 2013.

Cuadro 3 (A)
(4.4.5 Experiencias de Tributación a los Servicios Digitales en América Latina,
pág. 127)

Detalle de servicios digitales gravados conforme la
Ley Número 27.430 aprobada por el Congreso el 27 de diciembre de 2017
de Argentina

Orden	Lista, no taxtiva, de servicios digitales
1	El suministro y alojamiento de sitios informáticos y páginas web, así como cualquier otro servicio consistente en ofrecer o facilitar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica.
2	El suministro de productos digitalizados en general, incluidos, entre otros, los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones, así como el acceso y/o la descarga de libros digitales, diseños, componentes, patrones y similares, informes, análisis financiero o datos y guías de mercado.
3	El mantenimiento a distancia, en forma automatizada, de programas y de equipos.
4	La administración de sistemas remotos y el soporte técnico en línea.
5	Los servicios web, comprendiendo, entre otros, el almacenamiento de datos con acceso de forma remota o en línea, servicios de memoria y publicidad en línea.
6	Los servicios de software, incluyendo, entre otros, los servicios de software prestados en Internet ("software como servicio" o "SaaS") a través de descargas basadas en la nube.
7	El acceso y/o la descarga a imágenes, texto, información, video, música, juegos—incluyendo los juegos de azar—. Este apartado comprende, entre otros servicios, la descarga de películas y otros contenidos audiovisuales a dispositivos conectados a Internet, la descarga en línea de juegos—incluidos aquellos con múltiples jugadores conectados de forma remota—, la difusión de música, películas, apuestas o cualquier contenido digital—aunque se realice a través de tecnología de emisión en directo (streaming), sin necesidad de descarga a un dispositivo de almacenamiento—, la obtención de sintonías publicitarias (jingles), tonos de móviles y música, la visualización de noticias en línea, información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos—incluso a través de prestaciones satelitales—, weblogs y estadísticas de sitios web.

Fuente: Tomado del documento Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital, del Autor Michel Jorrat, Junio 2020.

Cuadro 3 (B)
(4.4.5 Experiencias de Tributación a los Servicios Digitales en América Latina,
pág. 127)

Detalle de servicios digitales gravados conforme la
Ley Número 27.430 aprobada por el Congreso el 27 de diciembre de 2017
de Argentina

Orden	Lista, no taxtiva, de servicios digitales
8	La puesta a disposición de bases de datos y cualquier servicio generado automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente.
9	Los servicios de clubes en línea o webs de citas.
10	El servicio brindado por blogs, revistas o periódicos en línea.
11	La provisión de servicios de Internet.
12	La enseñanza a distancia o de test o ejercicios, realizados o corregidos de forma automatizada.
13	La concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, incluyendo los servicios de subastas en línea.
14	La manipulación y cálculo de datos a través de Internet u otras redes electrónicas.

Fuente: Cuadro tomado del documento Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital, del Autor Michel Jorrat, Junio 2020.

Cuadro 4 (A)
(4.4.5 Experiencias de Tributación a los Servicios Digitales en América Latina,
págs. 157 y 162)

Resumen de las Principales Características de los Sistemas
Analizados para Aplicar
El IVA a los Servicios Digitales Transfronterizos

RESUMEN DE LAS PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LOS SISTEMAS ANALIZADOS PARA APLICAR EL IVA A LOS SERVICIOS DIGITALES TRANSFRONTERIZOS						
Información / País	Argentina	Chile	Colombia	Costa Rica	Paraguay	Uruguay
Estatus de la modificación	Implementada	En proceso de implementación	Implementada	En proceso por cambios en el Reglamento	En proceso	Implementada
Año de inicio de la medida	2018	2020	2018	2019	Pendiente	2018
Sujeto Pasivo	el comprador	En operaciones B2B: el comprador; En operaciones B2C: el proveedor	En operaciones B2B: el comprador; En operaciones B2C: el proveedor	el proveedor, cuando solicite inscribirse	el comprador	el proveedor
Método para asegurar la recaudación	Retención en medios de pago	inscripción de proveedores y, en caso de que no proceda, retención en medios de pago	inscripción de proveedores, pero le otorga la opción de retención en medios de pago	inscripción de proveedores y, en caso de que no proceda, retención en medios de pago (se les otorgará una lista de los proveedores)	Retención en medios de pago	inscripción de proveedores
Servicios digitales gravados	todos	1. servicios de intermediación de plataformas multilaterales; 2. suministro de contenido de entretenimiento; 3. suministro de software, almacenamiento e infraestructura informática; y 4. publicidad.	todos excepto los servicios vinculados al desarrollo de contenidos digitales (educación virtual, software, almacenamiento y otros)	todos	todos	1. servicios de transmisión de contenido audiovisual; 2. servicios de intermediación de plataformas multilaterales

Fuente: Tomado del documento Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital, del autor Michel Jorrat, con apoyo del Banco Interamericano de Desarrollo, junio 2020. (Páginas 60 al 62)

Cuadro 4 (B)
(4.4.5 Experiencias de Tributación a los Servicios Digitales en América Latina,
págs. 157 y 162)

Resumen de las Principales Características de los Sistemas
Analizados para Aplicar
El IVA a los Servicios Digitales Transfronterizos

RESUMEN DE LAS PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LOS SISTEMAS ANALIZADOS PARA APLICAR EL IVA A LOS SERVICIOS DIGITALES TRANSFRONTERIZOS						
Información / País	Argentina	Chile	Colombia	Costa Rica	Paraguay	Uruguay
Servicios digitales exentos	ninguno	ninguno	1. Servicios de educación virtual; 2. suministros páginas web, servidores (hosting), computación en la nube y otros; 3. Adquisición de licencias de software.	ninguno	ninguno	ninguno
Criterios para determinar lugar de consumo o Ubicación del Consumidor	1. dirección IP del dispositivo utilizado o código país de tarjeta SIM; o 2. dirección de facturación; o 3. cuenta bancaria utilizada para el pago, dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco o el emisor de la tarjeta de crédito o débito con que se realice el pago.	1. dirección IP del dispositivo utilizado u otros datos de geolocalización; o 2. lugar de emisión o registro de la tarjeta, cuenta corriente bancaria u otro medio de pago, utilizado para el pago.	1. lugar de emisión de la tarjeta de crédito o débito, o de la cuenta bancaria utilizada para el pago; 2. dirección IP del dispositivo utilizado; 3. código país de la tarjeta SIM utilizadas; 4. Otros criterios que permitan determinar la residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente o la sede de la actividad económica del cliente del servicio.	1. mensaje de texto que se envíe al cliente al momento de la transacción; 2. país en el que la tarjeta de crédito o débito fue emitida; 3. información auto declarada por el cliente; y 4. cualquier otra información fehaciente y verificable.	1. dirección IP del dispositivo utilizado o código país de tarjeta SIM; 2. dirección de facturación; 3. cuenta bancaria utilizada para la remisión del pago; 4. dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco; 5. ubicación de la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o de débito con que se realice el pago.	1. la dirección IP del dispositivo utilizado por el cliente. 2. la dirección de facturación del cliente. 3. si 1 y 2 no se pueden verificar, lugar de emisión de los medios de pago electrónico.
Criterios para determinar si el cliente es sujeto de IVA	no aplica	no aplica	presentación del Registro Único Tributario (RUT)	no aplica	no aplica	no aplica
Umbral para la inscripción de proveedores	no aplica	no	no	no	no aplica	no
Tipo Impositivo	21%	19%	19%	13%		
Recaudación	USD38,0 millones en los primero 8 meses	sin información	USD12,0 millones durante el segundo semestre de 2018	sin información		
Comentarios:	Operaciones B2B - business to business, operaciones entre empresas; B2C - business to costumers, operaciones entre empresas y consumidores					

Fuente: Tomado del documento Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital, del autor Michel Jorrat, con apoyo del Banco Interamericano de Desarrollo, junio 2020. (Páginas 60 al 62)

Cuadro 5
(4.4.6 Datos de la CEPAL, págs. 165 y 166)

**Estimación de la Recaudación Potencial del IVA e
Impuesto sobre los Servicios Digitales (ISD)**
(Millones de Dólares de los EUA)

Información	Brasil	México	Argentina	Colombia	Chile	Perú	Ecuador	Costa Rica	Bolivia	Uruguay	Totales USD
Uber	121.3	78.8	32.30	22.6	14.9	13.7	6.6	2.6	2.5	2.5	176.5
Netflix	806.9	578.8	223.1	172.4	110.0	102.7	47.0	20.0	19.5	18.7	1,292.2
Spotify	272.4	195.7	75.4	58.3	37.2	34.8	15.9	6.8	6.6	6.3	437.0
Aple	616.6	429.5	166.8	127.9	81.8	75.9	35.4	14.7	14.4	14.0	960.4
Total	1,817.2	1,282.8	497.6	381.2	243.9	227.1	104.9	44.1	43.0	41.5	2,866.1
Tasas en %											
IVA	9%	16%	21%	16%	19%	18%	12%	13%	13%	22%	
ISD	3%	3%	3%	3%	3%	3%	3%	3%	3%	3%	
Recaudación potencial											
IVA	153.9	176.9	86.4	52.6	38.9	34.6	11.2	5.1	4.9	7.5	572.0
ISD	3.3	1.9	0.7	0.5	0.3	0.3	0.2	0.1	0.1	0.1	7.5
Total	157.2	178.8	87.1	53.1	39.2	34.9	11.4	5.2	5	7.6	579.5

Fuente: Tomado del documento “Panorama Fiscal de América Latina y El Caribe 2019, Políticas Tributarias para la movilización de recursos en el marco de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe –CEPAL- (página 78).

Cuadro 6
(4.5.1 Consultas a la Administración Tributaria sobre la Recaudación de
Impuestos por Servicios en Plataformas Digitales, pág. 173)

Recaudación por Retenciones de Rentas de No Residentes
Información Inicial
Años 2017, 2018 y 2019
(Millones de Quetzales)

DESCRIPCIÓN	ANOS				%
	2017	2018	2019	TOTAL	
Servicios de transporte de personas o carga	239.3	267.0	271.8	778.10	11.04%
Primas, Seguros, Reaseguros, reafianzamiento	98.0	107.8	114.1	319.90	4.54%
Telefonía, Transmisión de Datos, Comunicaciones	9.1	14.9	11.8	35.80	0.51%
utilización de Energía Eléctrica desde el exterior	1.9		0.0	1.90	0.03%
Dividendos, Utilidades, Ganancias y otros beneficios	742.5	782.1	754.3	2,278.90	32.33%
Transferencia o acreditamiento a casa Matriz	1.8	1.3	0.8	3.90	0.06%
Suministro de Noticias Internacionales	0.2	0.2	0.2	0.60	0.01%
Utilización de Películas cinematográficas y similares	9.7	5.6	4.6	19.90	0.28%
Transmisión o difusión de imágenes, sonidos en el país	14.5	16.1	22.5	53.10	0.75%
Intereses pagados o acreditados	70.0	67.8	70.3	208.10	2.95%
Sueldos y Salarios Dietas, Comisiones, Bonificaciones y otras prestaciones	59.6	64.4	83.7	207.70	2.95%
Deportistas y Artistas de Teatro, TV y Otros	2.5	6.2	4.9	13.60	0.19%
Regalías u otras retribuciones por uso de patentes y marcas	211.1	238.0	254.2	703.30	9.98%
Honorarios	217.4	259.0	314.7	791.10	11.22%
Asesoramiento científico, económico, técnico y financiero	104.4	109.4	99.4	313.20	4.44%
Otras rentas no contempladas en las anteriores	394.9	396.1	493.5	1,284.50	18.22%
Ganancias de Capitla NO residentes sin establecimiento permanente	20.1	7.3	8.5	35.90	0.51%
TOTALES:	2,197.00	2,343.20	2,509.30	7,049.50	100.00%

Fuente: Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Cuadro 7
(4.5.1 Consultas a la Administración Tributaria sobre la Recaudación de Impuestos por Servicios en Plataformas Digitales, pág. 174)

Recaudación por Retenciones de Rentas de No Residentes a Medios Digitales
Información Final
Años 2017, 2018 y 2019
(Millones de Quetzales)

DESCRIPCIÓN ^{/2}	2017	2018	2019	Total	
Servicios de transporte de personas o carga	0.1	0.0	0.0	0.2	
Primas, Seguros, reaseguros, reafianzamiento	0.0	0.0	0.0	0.0	
Telefonía, Transmisión de datos, Comunicaciones	0.4	0.5	0.7	1.6	2.3%
Dividendos, Utilidades, ganancias y otros beneficios	-	-	0.1	0.1	
Transferencia o acreditamiento a casa Matriz	-	-	0.0	0.0	
Suministro de Noticias internacionales	0.0	0.0	0.0	0.1	
Utilización de Películas cinematográficas y similares	0.0	0.1	0.0	0.1	
Transmisión o difusión de imágenes, sonidos en el país	0.8	0.9	3.9	5.6	7.9%
Sueldos y Salarios Dietas, Comisiones, Bonificaciones y otras prestaciones	0.0	0.1	0.2	0.3	
Espectáculos Públicos o de Actuación, Deportistas y Artistas de Teatro, TV y Otros	-	0.0	-	0.0	
Regalías u otras retribuciones por uso de patentes y marcas	0.0	0.1	0.2	0.2	
Honorarios	0.2	0.5	0.7	1.4	
Asesoramiento científico, económico, técnico y financiero	0.4	0.6	0.2	1.2	
Otras rentas no contempladas en las anteriores	17.2	21.9	20.8	59.8	84.7%
TOTAL	19.2	24.7	26.8	70.6	

Fuente: Sistema de recaudación SAT.

/1 Se incluyeron: Netflix, Spotify, Waze, Facebook, Instagram, Google, Airbnb, Uber, Deezer, Canva, Amazon, Apple . Esta búsqueda se hizo mediante la razón social del prestador del servicio, el cual **NO** es un identificador único del sujeto de retención.

/2 Rubros donde aparece el nombre del prestador de servicio anteriormente mencionados en la nota 1.

Cuadro 8 (A)

(Tema IV, Discusión de Resultados pág. 172)

Resumen de los Principales aspectos contemplados en la Ley del IVA en los Países de América Latina y de Guatemala, como también los aspectos que considera el Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Impuesto Sobre la Renta

Comparación de las Principales Características de Tributación del IVA de América Latina, y Aspectos que considera el IVA y el ISR de Guatemala			
Información / País	Países de América Latina IVA	Guatemala Ley del IVA	Guatemala Libro I de la LAT (ISR)
Estatus de la modificación	Varios ya tienen implementada la normativa, pero otros se encuentran en proceso	Implementada	Implementada
Año de inicio de la medida	entre los años 2018 al 2020	En 1992, mediante el Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala	En el 2010, mediante Decreto Número 10-2010 del Congreso de la República de Guatemala
Hecho Generador	1. servicios de intermediación de plataformas multilaterales; 2. suministro de contenido de entretenimiento; 3. suministro de software, almacenamiento e infraestructura informática; y 4. publicidad.	si Servicios prestados en Guatemala cuando el que los presta es no domiciliado de acuerdo con el artículo 3 numeral 2)	si Servicios prestados en Guatemala, prestados por no residentes artículo 97
Sujeto Pasivo	1. En operaciones B2B: el obligado es el comprador; 2. En operaciones B2C: el obligado es el proveedor extranjero; 3. el proveedor, cuando solicite inscribirse	Beneficiario del Servicio, cuando el vendedor no está domiciliado en Guatemala se establece en el arto. 6 numeral 2)	Si El que presta el servicio conforme el artículo 98
Base Imponible	Sobre el valor del servicio	Si Valor del servicio según el artículo 12	Si Valor del servicio según el artículo 103
Tipo Impositivo	Que van desde el 13% al 25%	Si 12% conforme lo establece el artículo 10	Si 25% conforme el artículo 104
Método para asegurar la recaudación	1. Algunos requieren la inscripción del proveedor extranjero; 2. En caso de que no proceda lo anterior, entonces la retención será a través de los medios de pago - operadoras de tarjeta de crédito.	No lo establece	Mediante retención en el momento del pago o acreditamiento en cuenta

Fuente: Documento de Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital” del autor Michel Jorrat del Banco Interamericano de Desarrollo –BID- y el análisis de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 y del Libro I, Ley de Actualización Tributaria, Impuesto sobre la Renta, Decreto Número 10-2012, ambos del Congreso de la República de Guatemala.

Cuadro 8 (B)

(Tema IV, Discusión de Resultados pág. 172)

Resumen de los Principales aspectos contemplados en la Ley del IVA en los Países de América Latina y de Guatemala, como también los aspectos que considera el Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Impuesto Sobre la Renta

Comparación de las Principales Características de Tributación del IVA de América Latina, y Aspectos que considera el IVA y el ISR de Guatemala			
Información / País	Países de América Latina IVA	Guatemala Ley del IVA	Guatemala Libro I de la LAT (ISR)
Servicios digitales gravados	1. servicios de intermediación de plataformas multilaterales; 2. suministro de contenido de entretenimiento; 3. suministro de software, almacenamiento e infraestructura informática; 4. publicidad; y 5. En Colombia todos excepto los servicios vinculados al desarrollo de contenidos digitales (educación virtual, software, almacenamiento y otros)	No considera el término de servicios digitales dentro de la definición del hecho generador	No considera el término de servicios digitales dentro de la definición del hecho generador
Servicios digitales exentos	Ninguno; excepto Colombia que establece: 1. Servicios de educación virtual; 2. suministros páginas web, servidores (hosting), computación en la nube y otros; 3. Adquisición de licencias de software.	Territorio Nacional	Principio de Territorialidad
Comentarios: Operaciones B2B - business to business, operaciones entre empresas; B2C - business to costumers, operaciones entre empresas y consumidores			

Fuente: Documento de Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital” del autor Michel Jorrat del Banco Interamericano de Desarrollo –BID- y el análisis de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 y del Libro I, Ley de Actualización Tributaria, Impuesto sobre la Renta, Decreto Número 10-2012, ambos del Congreso de la República de Guatemala.

Cuadro 9
(Tema V, Discusión de Resultados, pág. 228)

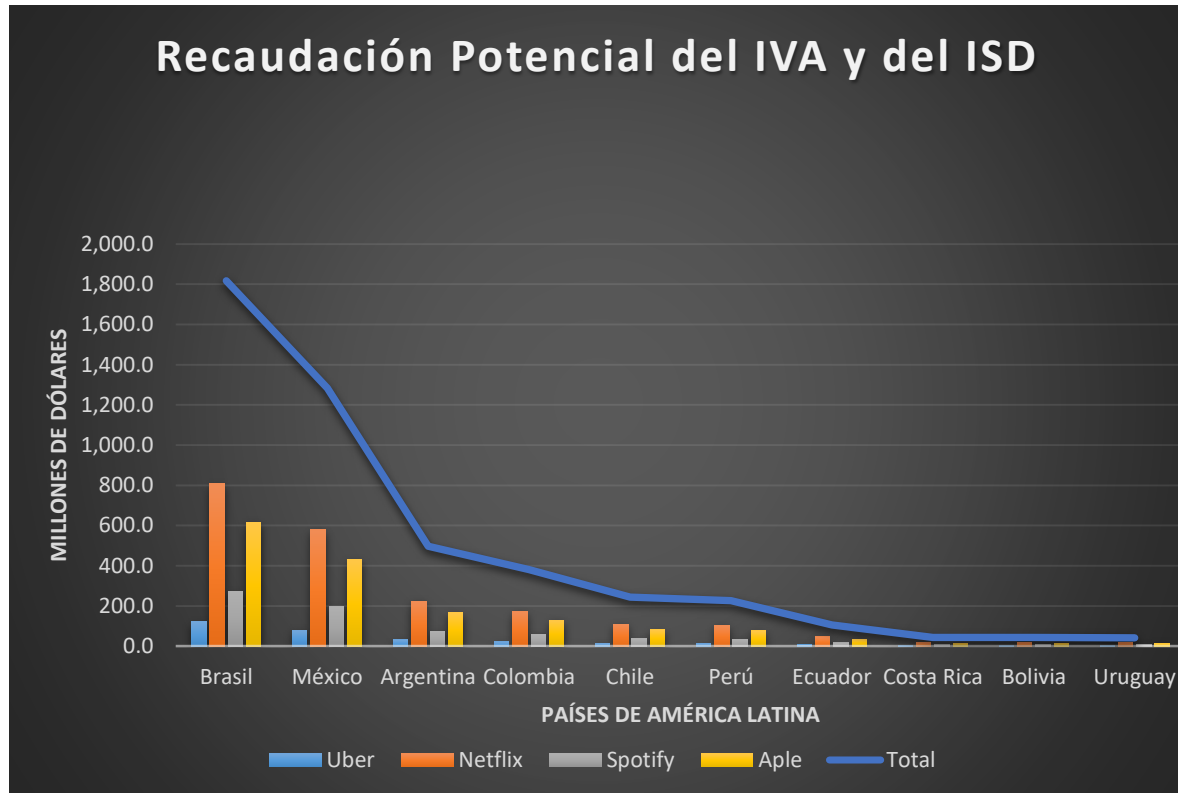
Estimación de la NO Percepción de Ingresos Tributarios
(Millones de Quetzales)

INFORMACIÓN / AÑOS	Cifras en Millones	
	2019	2020
Compras Comercio Electrónico		
Compras al exterior	USD 155.00	USD 250.00
Compras Comercio Electrónico		
Compras al exterior	Q1,193.00	Q1,925.00
Ingresos tributarios estimados:		
Base Imponible del Impuesto:	1,065.18	1,718.75
Por Impuesto al Valor Agregado (Tipo Impositivo 12%)	127.82	206.25
Por Impuesto sobre la Renta (Tipo Impositivo 25%)	266.29	429.69
Recaudación estimada:	394.12	635.94
Recaudación No Residentes		
Información proporcionada por la SAT		
Por servicios en plataformas digitales	26.76	
Efecto de la NO Percepción de Ingresos Tributarios	367.36	

Fuente: Elaboración propia con base información obtenida de la publicación de Prensa Libre y de la consulta a la Administración Tributaria.

GRÁFICAS

Gráfica 1
(Tema IV, Discusión de Resultados)
 Estimación de la Recaudación Potencial del IVA e
 Impuesto sobre los Servicios Digitales (ISD)
 (Millones de Dólares de los EUA)



Fuente: Elaboración propia sobre los datos del Cuadro 2.